

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dlouhodobého majetku
Fixed Asset Issues

Student: Jana Havranová
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Student: **Jana Havranová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika dlouhodobého majetku**
Fixed Asset Issues

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika dlouhodobého majetku
3. Odpisování dlouhodobého majetku
4. Problematika dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele* 2011. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů* 2011. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 11. 5. 2012


.....

Jana Havranová

Poděkování

„Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce, paní Ing. Marcele Palochové, Ph.D., za velmi užitečné rady, ochotu a vstřícnost při konzultacích a čas věnovaný mé práci.“

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Charakteristika dlouhodobého majetku	6
2.1. Dlouhodobý nehmotný majetek	6
2.1.1. Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska	6
2.1.2. Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska.....	8
2.2. Dlouhodobý hmotný majetek	9
2.2.1. Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska	9
2.2.2. Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska	11
2.3. Dlouhodobý finanční majetek	11
2.3.1. Dlouhodobý finanční majetek z účetního hlediska	12
2.3.2. Dlouhodobý finanční majetek z daňového hlediska	13
2.4. Oceňování dlouhodobého majetku	13
2.4.1. Oceňování majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu.....	13
2.4.2. Oceňování majetku k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka	14
2.5. Pořízení dlouhodobého majetku	15
2.6. Inventarizace dlouhodobého majetku.....	19
2.7. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	20
2.8. Opravné položky k dlouhodobému majetku	22
2.9. Rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku	23
2.10. Vyřazení dlouhodobého majetku	24
3. Odpisování dlouhodobého majetku	28
3.1. Účetní odpisování dlouhodobého majetku	28
3.1.1. Časová metoda	30
3.1.2. Výkonová metoda	31
3.1.3. Zbytková hodnota.....	32
3.1.4. Metoda komponentního odpisování	32
3.2. Daňové odpisování dlouhodobého majetku	33
3.2.1. Daňové odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	34
3.2.2. Daňové odpisování dlouhodobého hmotného majetku	35
3.2.2.1. Rovnoměrné odpisování.....	36

3.2.2.2.	Zrychlené odpisování	37
3.2.2.3.	Mimořádné odpisování.....	38
3.3.	Odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření	39
3.4.	Přerušování odpisování	40
3.5.	Účetní a daňové odpisy na konci účetního období.....	40
3.6.	Shrnutí	41
4.	Problematika dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti.....	42
4.1.	Představení společnosti	42
4.2.	Dlouhodobý majetek společnosti	43
4.2.1.	Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti	43
4.2.2.	Dlouhodobý hmotný majetek společnosti	45
4.2.3.	Dlouhodobý finanční majetek společnosti	49
4.2.4.	Drobný dlouhodobý majetek společnosti	49
4.3.	Pronájem dlouhodobého majetku	50
4.4.	Doplňující informace k dlouhodobému majetku společnosti.....	50
4.5.	Zhodnocení.....	51
5.	Závěr.....	53
	Seznam použité literatury	55
	Seznam zkratk	56
	Seznam tabulek	
	Seznam grafů	
	Seznam vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	

1. Úvod

Nezbytnou součástí každé účetní jednotky je určité množství aktiv, mající podobu stálého dlouhodobého majetku nebo oběžného krátkodobého majetku, se kterými má možnost disponovat. Bakalářskou práci na téma „Problematika dlouhodobého majetku“ jsem si zvolila zejména proto, že stálý majetek je záležitostí téměř každé účetní jednotky. Jedná se o potřebnou a nedílnou část majetku, důležitou pro správné fungování podniku, která je využívána dlouhodobě, nespotřebovává se najednou a může významně ovlivnit výši daňové povinnosti podniku.

Charakteristika dlouhodobého majetku, jež je ve druhé kapitole bakalářské práce vymezena, představuje jednotlivé druhy dlouhodobého majetku jednak z pohledu účetního, jednak z pohledu daňového. Jsou v ní rovněž zahrnuty i způsoby ocenění, formy pořízení, i různé metody vyřazení dlouhodobého majetku. Druhá kapitola se dále zabývá provedeným technickým zhodnocením, vytvořením opravných položek k dlouhodobému majetku, i každoroční nutnou inventarizací.

Třetí kapitola pojednává o odpisování majetku, které je s touto problematikou velmi úzce spojeno. Je zaměřena nejen na účetní a daňové odpisování dlouhodobého majetku a možnosti přerušení daňových odpisů, ale také na možnost vzniku rozdílu ve výši účetních a daňových odpisů na konci roku. Tato kapitola rovněž zahrnuje specifické odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření, jelikož fotovoltaické elektrárny jsou aktuálním tématem dnešní doby.

Čtvrtá kapitola bakalářské práce je zaměřena na problematiku dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti, která stálý majetek vlastní a také odepisuje.

Cílem mé bakalářské práce je objasnit problematiku dlouhodobého majetku, vymezit ji po stránce teoretické a poté uplatnit získané informace v praxi ve vybrané společnosti. Společnost Beta, s. r. o., jež poskytla podklady a důležité informace ke zpracování mé bakalářské práce, patří mezi významné firmy českého trhu zabývající se nabídkou, výrobou a vývojem těsnících systémů.

Veškerý citacemi neoznačený text, popřípadě tabulky, grafy a vzorce jsou mým vlastním zpracováním. Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2. Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek představuje podstatnou a velmi důležitou součást celkového majetku každé společnosti. Z hlediska likvidity se jedná o dlouhodobě vázaný kapitál v různých majetkových formách, jedná se tedy o majetek s využitelností delší než 1 rok. Tento majetek přináší ekonomický prospěch dlouhodobě, nespotřebovává se jednorázově, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti. [4]

Účetní jednotka účtuje o majetku, k němuž má vlastnické právo nebo právo hospodaření s majetkem státu, v účtové třídě 0 - Dlouhodobý majetek. Dlouhodobý majetek je majetkovou položkou zobrazovanou v rozvaze na straně aktiv v následujícím členění:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Rozdílným způsobem je dlouhodobý majetek vymezován účetními předpisy a poněkud odlišně je definován předpisy daňovými.

Účetními předpisy jsou především zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a České účetní standardy č. 008 - Operace s cennými papíry a podíly, č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a č. 014 - Dlouhodobý finanční majetek. Dlouhodobý majetek z účetního hlediska je navíc přesněji definován vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění.

Daňový pohled na dlouhodobý majetek není zcela shodný s pohledem účetním a je vymezen v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“). [13]

2.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále „DNM“) představuje majetek, který nemá hmotnou podstatu s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Účetní jednotka jej využívá ke své činnosti dlouhodobě, z čehož jí plyne určitý ekonomický prospěch.

2.1.1. Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního hlediska

Mezi obecné podmínky existence DNM patří doba použitelnosti, která musí být delší než 1 rok, a zároveň překročení výše stanovené hodnoty ocenění při respektování principu významnosti a věrného zobrazení majetku. Výši tohoto ocenění si účetní jednotka stanoví ve vnitropodnikové směrnici a je závazná pro všechny druhy DNM s výjimkou goodwillu,

povolенок na emise a preferenčních limitů. [3] Sledování stavu a pohybu DNM probíhá prostřednictvím účtů účtové skupiny 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek.

Za DNM se považují zejména:

Zřizovací výdaje (účet 011) - jedná se o výdaje související se zřízením nového podniku do okamžiku jeho vzniku. Účetně se odepisují nejvýše po dobu 5 let. Příkladem mohou být soudní, notářské výlohy, náklady na pracovní cesty, nájemné, odměny za zprostředkování. Za zřizovací výdaje se nepovažují například výdaje na reprezentaci či výdaje spojené s pořízením dlouhodobého majetku a zásob.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012) - jsou definovány jako výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Musí však být nabyty samostatně, nebo pořízeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi. [6]

Software (účet 013) - jedná se o programové vybavení, včetně nákladů souvisejících s tvorbou webových stránek bez ohledu na to, zda je předmětem autorských práv nebo ne, je-li nabyté od jiných osob samostatně, není-li tedy součástí hardwaru a jeho ocenění, nebo vytvořené vlastní činností za účelem obchodování s ním, nejde-li o software na zakázku či o součást hardwaru. [9]

Ocenitelná práva (účet 014) - zahrnují zejména předměty průmyslových práv, výsledky duševní tvořivé činnosti, výrobně-technické poznatky, tedy know-how, licence, patenty. [1]

Goodwill (účet 015) - goodwill se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí či vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Vzniklý rozdíl je možno odepisovat po dobu 5 let, a to kladný rozdíl do nákladů, záporný rozdíl do výnosů.

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek (účet 019) - zahrnuje majetek nevykazovaný v ostatních položkách DNM, především povolenky na emise a preferenční limity. [6]

Povolenky na emise - obsahuje povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství.

Preferenční limity - představují nástroje užívané pro regulaci zahraničně obchodních transakcí. Preferenčními limity se rozumí individuální referenční množství mléka,

individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění. [4]

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek - jedná se o technické zhodnocení od částky 40 000 Kč, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k DNM, o kterém neúčtuje jako o majetku. Zahrnuje také technické zhodnocení drobného nehmotného majetku. [9]

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek - zachycuje majetek po dobu jeho pořizování až do doby jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání na účtu 041 - Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek (účet 051) - zahrnuje zálohy dlouhodobé i krátkodobé poskytnuté na pořízení DNM.

Nehmotný majetek, jehož hodnota je nižší než hodnota stanovená účetní jednotkou, je nazýván drobným nehmotným majetkem a zahrne se při pořízení do nákladů na účet 518 - Ostatní služby. [7]

Dlouhodobým nehmotným majetkem naopak **nejdou** znalecké posudky, průzkumy trhu, studie, drobné projekty, plány rozvoje, certifikace systému řízení jakosti, návrhy propagačních a reklamních akcí, software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat. DNM rovněž nejsou technické audity, energetické audity, lesní a hospodářské plány, plány povodí. [9]

2.1.2. Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska

Podle zákona o daních z příjmů § 32a se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud:

- byl nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Za nehmotný majetek se nepovažuje goodwill, povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit.

2.2. Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobým hmotným majetkem (dále „DHM“) se rozumí majetek fyzické povahy, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Jedná se o majetek, který není určen k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v činnosti podniku.

2.2.1. Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Charakteristickým znakem DHM je doba životnosti delší než 1 rok a dosažení určité výše ocenění majetku, kterou si stanoví účetní jednotka vnitřním předpisem. Je nutné rovněž respektovat princip významnosti a věrného zobrazení majetku. Stanovená hranice ocenění se však nevztahuje na některé druhy majetku, konkrétně na pozemky a stavby. Pozemky a stavby jsou dlouhodobým hmotným majetkem vždy, bez ohledu na výši ocenění.

Ve směrné účtové osnově je DHM zachycen v účtových skupinách 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Z účetního hlediska je DHM členěn na:

- dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,
- dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Odpisovaný majetek zahrnuje:

Stavby (účet 021) - jedná se o stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, otvírky lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty, nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu, a to bez ohledu na výši ceny a dobu použitelnosti. Technickými rekultivacemi se rozumí různé technické úpravy, kterými se zúrodňují půdy, znehodnocené přírodními vlivy nebo lidskou činností, jejichž cílem je zlepšit vodní, terénní a půdní poměry a vytvořit podmínky pro následující biologické úpravy.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí (účet 022) - zahrnují předměty z drahých kovů bez ohledu na výši pořizovací ceny a samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením mající dobu použitelnosti delší než 1 rok a ocenění od výše stanovené účetní jednotkou. [3]

Pěstitelské celky trvalých porostů (účet 025) - tento druh DHM představují jednak ovocné stromy a keře, vysázené na souvislém pozemku, které jsou kvantitativně vymezené, jednak trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. [6]

Dospělá zvířata a jejich skupiny (účet 026) - patří zde dospělá chovná a plemenná zvířata jako jsou koně, skot, ovce, kozy, prasata a jejich skupiny (stáda, hejna), jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a splňuje výši ocenění určenou účetní jednotkou. [1]

Jiný dlouhodobý hmotný majetek (účet 029) - jedná se např. o technické zhodnocení týkající se především staveb a samostatných movitých věcí (souborů movitých věcí). Technické zhodnocení je považováno za DHM, jestliže je k jeho účtování a odpisování oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, tedy jedná-li se o technické zhodnocení k nabytému majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů, což je 40 000 Kč. Zahrnuje také technické zhodnocení drobného hmotného majetku. [10]

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku - bez ohledu na výši ceny, vyjadřuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku lze rovnoměrně odepisovat po dobu 180 měsíců, v případě aktivního rozdílu do nákladů, v případě pasivního rozdílu naopak do výnosů. [3]

Neodpisovaný majetek představují:

Pozemky (účet 031) - tento účet zachycuje veškeré pozemky bez ohledu na pořizovací cenu, nejsou-li pořizovány za účelem prodeje.

Umělecká díla a sbírky (účet 032) - zahrnují umělecká díla a sbírky s výjimkou, kdy jsou nedílnou součástí stavby, např. fresky na zdi, bez ohledu na výši pořizovací ceny. Příkladem mohou být movité kulturní památky či předměty kulturní hodnoty.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek také patří:

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek - majetek, který je ve fázi pořizování a dosud nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání, se zachycuje na účtu 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek (účet 052) - zahrnuje nejen dlouhodobé, ale i krátkodobé poskytnuté zálohy na pořízení DHM.

Nedosáhne-li majetek ocenění stanoveného účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici, je účtován jako zásoba prostřednictvím účtu 501 - Spotřeba materiálu.

2.2.2. Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska

Podle zákona o daních z příjmů § 26 se za hmotný majetek považuje:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
- stavby, s výjimkou:
 - provozních důlních děl,
 - drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 - oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek - jiným majetkem se rozumí:
 - technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
 - technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
 - výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Hmotným majetkem naopak **nejsou** zásoby.

2.3. Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek (dále „DFM“) představuje aktiva, jež podnik nakupuje, vlastní, nebo půjčuje s cílem dlouhodobě investovat své volné peněžní prostředky způsobem, který mu přinese požadovaný výnos. Tento výnos může mít podobu dividend, úroků či

zhodnocení v důsledku růstu tržních cen držených aktiv. Tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku. [7]

2.3.1. Dlouhodobý finanční majetek z účetního hlediska

DFM je specifickou součástí dlouhodobého majetku a zahrnuje zejména majetkové účasti, realizované cenné papíry a podíly a dlužné cenné papíry držené do splatnosti déle než 1 rok. Pro DFM je vymezena účtová skupina 06 - Dlouhodobý finanční majetek, přičemž je možno vést analytické účty podle druhů cenných papírů, podle emitentů a jmenovitých hodnot, případně dle měn.

DFM představují:

Podíly v ovládaných a řízených osobách (účet 061) - podle obchodního zákoníku je ovládající osobou taková osoba, která vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby, která je osobou ovládanou. Převážně se jedná o většinového společníka, který vlastní větší než 40 % podíl na základním kapitálu nebo má rozhodující vliv zakotven ve smlouvě.

Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (účet 062) - podstatný vliv představuje významný vliv na řízení nebo provozování podniku, kdy podnik vlastní alespoň 20 % podíl na základním kapitálu jiné společnosti. [6]

Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (účet 063) - příkladem mohou být majetkové cenné papíry a obchodní podíly s menšinovým vlivem, což znamená menší než 20 % podíl, ostatní dlouhodobé cenné papíry, u kterých v době pořízení není přesně jasný záměr účetní jednotky nebo cenné papíry, u nichž došlo ke zrušení jejich obchodovatelnosti a předpokládaná doba držby je delší než 1 rok.

Dluhové cenné papíry držené do splatnosti (účet 065) - jde o cenné papíry úvěrového charakteru se splatností delší než 1 rok v případě, že majitel dlužného cenného papíru má úmysl a schopnost držet jej do určené doby splatnosti. Nesouvisí s nimi ani rozhodovací, ani vlastnická práva na majetku jiné obchodní společnosti. Příkladem mohou být dluhopisy či směnky, u kterých má majitel nárok na úrok. [5]

Půjčky a úvěry mezi vzájemně propojenými osobami (účet 066) - představují půjčky dlouhodobého charakteru mezi propojenými osobami, jimiž se rozumí mateřská společnost a podniky s podstatným a rozhodujícím vlivem, tvořící skupinu podniků.

Ostatní půjčky (účet 067) - ostatní dlouhodobé půjčky se splatností delší než 1 rok, které nejsou zařazeny do předchozí kategorie.

Jiný dlouhodobý finanční majetek (účet 069) - jedná se o dlouhodobé vkladové listy nebo dlouhodobé termínované vklady, nezachycené na předchozích účtech. [6]

Nedokončený dlouhodobý finanční majetek - zachycuje se na účtu 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku, který je používán v průběhu pořizování majetku.

Zálohy poskytnuté na dlouhodobý finanční majetek (účet 053) - obsahují všechny poskytnuté zálohy na DFM, krátkodobě poskytnuté i s dobou vypořádání delší než 1 rok.

2.3.2. Dlouhodobý finanční majetek z daňového hlediska

Zákon o daních z příjmů DFM nijak nedefinuje a pojem odpisy finančního majetku nezná. Jeho účetní odpisování zakazuje rovněž § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [13]

2.4. Oceňování dlouhodobého majetku

Pojem oceňování vyjadřuje v účetnictví přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám. Je důležitým faktorem pro hodnocení finanční situace podniku a její finanční analýzu. V průběhu oceňování majetku je nutné respektovat jak princip významnosti, tak princip věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce v účetnictví. [4]

Ze zákona o účetnictví vyplývá povinnost účetním jednotkám oceňovat jednotlivé položky dlouhodobého majetku:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu (při pořízení majetku),
- k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

2.4.1. Oceňování majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu

Při oceňování dlouhodobého majetku přicházejí v úvahu 3 způsoby ocenění:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cena

Tento způsob ocenění majetku je uplatňován v případě pořízení za úplatu. Pořizovací cenou se rozumí cena pořízení majetku včetně nákladů spojených s jeho pořízením.

Za náklady související s pořízením DNM a DHM se uznávají například náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, kterými mohou být platby za poradenské služby, zprostředkování, správní poplatky, expertízy či platby za poskytnuté záruky, dále průzkumné geologické, geodetické a projektové práce, dopravné, montáž, clo, úroky z úvěru,

z něhož je pořízení DNM a DHM financováno, pokud tak účetní jednotka rozhodne, zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Součástí pořizovací ceny mohou být také náklady na zabezpečovací, konzervační a udržovací práce nebo licence, patenty a jiná práva, která byla využívána v průběhu pořizování majetku, v budoucím provozu však nikoliv.

Pořizovací cenu DNM a DHM však netvoří například smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na vybavení pořizovaného dlouhodobého majetku zásobami, opravy a údržba, kurzové rozdíly, výdaje na zaškolení pracovníků. [6]

V případě cenných papírů a podílů zahrnuje pořizovací cena vedle emisního ážia i náklady s pořízením spojené, kterými mohou být poplatky makléřům, poradcům a burzám. Do pořizovací ceny se však nezahrnují ani úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů, ani náklady spojené s držbou těchto aktiv.

Ocenění odpisovaného DHM a DNM je nutné navýšit o hodnotu technického zhodnocení a naopak snížit o dotaci na pořízení majetku nebo dotaci na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku.

Vlastní náklady

Tato metoda ocenění je používána u DNM a DHM vytvořeného vlastní činností. Obsahuje veškeré přímé a nepřímé náklady související s vytvořením majetku, popřípadě i režijní náklady administrativní povahy, které mohou být přímo vztaženy k danému aktivu. [1]

Reprodukční pořizovací cena

Jedná se o cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje majetek nabytý bez úplaty na základě znaleckého posudku. Takovým majetkem může být přijatý dar, majetek vytvořený vlastní činností, není-li možné zjistit jeho vlastní náklady a majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený.

2.4.2. Oceňování majetku k rozvahovému dni nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka

K rozvahovému dni je účetní jednotka povinna ocenit cenné papíry a podíly. Rozvahovým dnem je den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka a je to poslední den účetního období.

- **Reálná hodnota** - reálnou hodnotou se oceňují cenné papíry a podíly, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, majetkových účastí s rozhodujícím nebo

podstatným vlivem a vlastních akcií. Ostatní majetkové cenné papíry a podíly s menšinovým vlivem se oceňují reálnou hodnotou, kterou se rozumí:

- **Tržní hodnota** - tržní hodnotou cenného papíru se rozumí hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném organizovaném trhu. Účetní jednotka je povinna použít tržní hodnotu nejvíce se blížící okamžiku ocenění. Nejčastěji se jedná o pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě, že v den, k němuž společnost oceňuje finanční majetek, trhy s cennými papíry z určitých důvodů nepracují, je povinna použít tržní cenu vyhlášenou poslední pracovní den, který předchází okamžiku ocenění;
- **Ocenění kvalifikovaným odhadem nebo stanovené posudkem znalce** - kvalifikovaný odhad je používán v případech, kdy není možno jednoznačně určit tržní hodnotu;
- **Ocenění podle zvláštních právních předpisů** - používá se v případě, není-li možné uplatnit tržní hodnotu ani kvalifikovaný odhad. [10]
- **Ekvivalence (protihodnota)** - tato metoda je uplatňována při oceňování podílů s rozhodujícím a podstatným vlivem, oceněných při nabytí pořizovací cenou. Její podstata spočívá v tom, že ocenění tohoto majetku se upraví na hodnotu odpovídající míře účasti podniku na vlastním kapitálu ve společnosti, do které podnik investoval. [7] Jestliže se společnost rozhodne oceňovat dlouhodobé majetkové podíly ekvivalencí, neboli protihodnotou, je povinna touto metodou ocenit všechny své dlouhodobé podíly. Nelze kombinovat ocenění dlouhodobých podílů pořizovací cenou a ekvivalencí. [10]
- **Upravená pořizovací cena** - tento způsob ocenění je používán u dluhových cenných papírů s pevným výnosem, které je nutné ocenit pořizovací cenou zvýšenou nebo sníženou o úrokové výnosy či náklady. Jedná se o zahrnutí poměrné části úrokového výnosu nebo nákladu do pořizovací ceny, a to v závislosti na době držby dluhového cenného papíru, s přihlédnutím k významné účetní zásadě časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s uzavíraným obdobím. [5]

2.5. Pořízení dlouhodobého majetku

Průběh pořízení dlouhodobého majetku zobrazují v účtovém rozvrhu 3 samostatné účty, pro které je vymezena účtová skupina 04 - Nedokončený DNM a DHM a pořizovaný DFM. Jejich úkolem je zachytit skutečné pořizovací náklady nabývaného majetku. Je-li proces pořízení dokončen, převede se majetek podle své povahy na příslušný účet účtové skupiny 01, 02, 03 nebo 06. Majetek, u něhož není potřeba kompletovat pořizovací cenu,

a který ihned po zakoupení slouží k podnikání, lze účtovat rovnou na účty v účtové skupině 01, 02, 03 nebo 06.

DNM a DHM se stávají věci uvedené do užívání, které jsou doloženy příslušnými doklady, například protokolem o zařazení do užívání, na jejichž podkladě je o této skutečnosti účtováno. Uvedením do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy.

Správná identifikace formy pořízení dlouhodobého majetku je důležitá nejen pro jeho správné ocenění, ale i techniku účtování.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je pořizován zejména:

- **Koupí** - jedná se o tzv. dodavatelský způsob, který je nejčastějším způsobem pořízení dlouhodobého majetku. Při pořizování majetku koupí je možno se setkat s poskytováním záloh dodavateli investic odběratelem, popřípadě s přidělením dotace na pořízení dlouhodobého majetku;
- **Vytvořením vlastní činností (vlastní výrobou)** - při pořízení majetku vlastní činností se provádí tzv. aktivace, kterou se rozumí převedení vlastních výkonů do aktiv účetní jednotky. Je potřeba vyčíslit hodnotu nákladů na zhotovení majetku vlastní výrobou, a zároveň i vedlejší pořizovací náklady z evidence nedokončené výroby, případně z jiné evidence;
- **Bezúplatným nabytím** - představuje nabytí majetku darováním, zděděním, popřípadě nalezením při inventarizaci, kdy se zjistí, že skutečný stav určitého majetku je vyšší než stav uvedený v účetnictví a kdy tento rozdíl, nazývaný přebytek, není možné doložit žádným účetním dokladem ani prokázat jiným způsobem stanoveným zákonem. Přebytek neodepisovaného majetku představuje přírůstek vlastních zdrojů a majetku, přebytek odepisovaného majetku se zachytí na účtu majetku jako zcela odepsaný. S touto formou pořízení většinou nesouvisí žádné vedlejší náklady, proto je účtováno přímo na příslušné majetkové účty, bez použití účtové skupiny 04;
- **Vkladem (přijatým od jiné osoby)** - jedná se zejména o vklady společníků nebo akcionářů;
- **Přeřazením z osobního užívání do podnikání** - pořízení majetku touto formou je možné pouze u fyzické osoby vedoucí účetnictví; [6]
- **Formou finančního pronájmu (leasingu)** - finančním leasingem se podle českých předpisů rozumí poskytnutí majetku za úplaty do užívání, je-li uživatel oprávněn či

povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku. Po dobu trvání finančního leasingu zůstává předmět smlouvy nadále ve vlastnictví pronajímatele a nájemce hradí pronajímateli, většinou leasingové společnosti, nejen pořizovací cenu najatého majetku, ale také ziskovou marži. Celková doba finančního leasingu zahrnuje větší část doby životnosti majetku a nájemce na sebe přebírá rizika související s využíváním předmětu. [10] Finanční leasing umožňuje účetním jednotkám obstarání majetku, aniž by musely stanovenou cenu majetku zaplatit předem. Nevýhodou však je, že bývá obvykle dražší, než jiné formy financování. Nájemce účtuje o leasingových splátkách, jež jsou pro něj za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů daňově uznatelným nákladem, majetek je však veden pouze na podrozvahových účtech. [11] Pro zahrnutí nájemného do daňově uznatelných nákladů je nutné, aby:

- Doba nájmu hmotného movitého majetku byla stanovena minimálně jako doba odpisování, tzn. u majetku zařazeného v 1. odpisové skupině nejméně 36 měsíců, ve 2. odpisové skupině 54 měsíců, ve 3. odpisové skupině nejméně 114 měsíců, u nemovitostí minimálně 30 let. Doba nájmu se počítá ode dne, kdy byl majetek přenechán nájemci ve stavu způsobilém obvyklému užívání;
- Kupní cena najaté věci nebyla vyšší než zůstatková cena, kterou by měla věc při rovnoměrném odpisování podle zákona o daních z příjmů k datu prodeje;
- Po skončení finančního leasingu proběhl převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi pronajímatelem a nájemcem, a aby poplatník zahrnul odkoupený majetek do svého obchodního majetku. [4]

Tab. 2.1: Účtování pořízení DNM a DHM

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Dodavatelská faktura za pořízení DM koupí	041, 042	321
Náklady spojené s vytvořením DM (spotřeba materiálu, elektrické energie, hrubé mzdy zaměstnanců)	501, 502, 521	112, 321, 331
Aktivace vlastních nákladů	041, 042	623, 624
Pořízení DM bezúplatným nabytím (darováním)	01., 02.	413
Přebytek neodpisovaného DM zjištěný při inventarizaci	03.	413
Přebytek odpisovaného DM zjištěný při inventarizaci	01., 02.	07., 08.
Pořízení DM vkladem od jiné osoby	01., 02.	411, 419
Pořízení DM přechodem z osobního užívání	01., 02.	491
Zařazení DM do užívání	01., 02.	041, 042

Pořízení dlouhodobého finančního majetku se stejně jako u DNM a DHM nejprve zachycuje v účtové skupině 04, konkrétně na účtu 043 - Pořízení dlouhodobého finančního majetku, na kterém se účtují i vedlejší náklady spojené s pořízením. Zařazení do finančního majetku firmy je poté zaúčtováno v pořizovací ceně do účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek.

DFM lze pořídit mnoha způsoby, například koupí od externích dodavatelů, jež představuje nejčastější způsob pořízení DFM, dále darováním, vkladem od jiné osoby či společnosti, poskytnutím půjčky, převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady, upsáním akcií, nebo také získáním obchodního podílu. [5]

Tab. 2.2: Účtování pořízení DFM koupí

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Pořízení akcií	043	379
Burzovní poplatky	043	321
Zaevidování pořízených akcií na majetkovém účtu	063	043

Pořízení dlouhodobého finančního majetku poskytnutím půjčky či prostřednictvím dlouhodobého termínovaného vkladu je účtováno pomocí účtů 066 - Půjčky a úvěry -

ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv, 067 - Ostatní půjčky nebo 069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek se souvztažným zápisem na účty účtové skupiny 21 - Peníze, 22 - Účty v bankách, 32 - Závazky nebo 41 - Základní kapitál a kapitálové fondy.

2.6. Inventarizace dlouhodobého majetku

Inventarizace dlouhodobého majetku je součástí účetní uzávěrky, pomocí níž se zjišťuje, zda skutečný stav majetku odpovídá stavu účetnímu. Provedení inventarizace je potřebné zachytit ke všem rozvahovým i podrozvahovým účtům majetku inventurním soupisem a inventarizačním zápisem.

Inventarizaci podléhá všechen dlouhodobý majetek, včetně nedokončeného DNM a DHM, pořízovaného DFM, poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek a opravných položek k dlouhodobému majetku. Při inventarizaci se skutečné stavy majetku zjišťují fyzickou inventurou u DHM, případně některého DNM nebo dokladovou inventurou u majetku, u něhož nelze provést fyzickou inventuru.

Inventarizace probíhá každoročně k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Není-li možné provést inventuru hmotného majetku ke konci rozvahového dne, lze ji provést v průběhu posledních 4 měsíců účetního období, popřípadě v 1. měsíci následujícího účetního období. [4]

U hmotného majetku je dovoleno i provádění tzv. inventarizace průběžné. Ta je však přípustná pouze u DHM, který nemá stálé místo, kam náleží, a je zároveň v soustavném pohybu. Typickým příkladem jsou železniční vagóny. [3]

Výsledkem inventarizace může být buď shoda mezi skutečným a účetním stavem, nebo případný inventarizační rozdíl. Inventarizační rozdíly se přiřazují k účetnímu období, za které se ověřuje stav majetku. Inventarizační komise může dospět k následujícím inventarizačním rozdílům:

- **manko** - skutečný stav je nižší než účetní,
- **přebytek** - skutečný stav je vyšší než účetní.

Vzniklé manko je zaúčtováno prostřednictvím účtu 549 - Manka a škody z provozní činnosti. Jedná se o provozní náklad, který je daňově účinným jen při splnění požadavků stanovených zákonem o daních z příjmů.

Tab. 2.3: Účtování inventarizačních rozdílů

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Manko DNM	549	07.
Manko odpisovaného DHM	549	08.
Manko neodpisovaného DHM	549	03.
Manko DFM	569	06.
Přebytek DNM	01.	07.
Přebytek odpisovaného DHM	02.	08.
Přebytek neodpisovaného DHM	03.	413
Přebytek DFM	06.	665

2.7. Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Provede-li účetní jednotka na dlouhodobém majetku úpravu, která je svou hodnotou dostatečně významná a výrazně ovlivní technologické parametry majetku, je povinna o cenu této úpravy zvýšit ocenění daného aktiva, neboť se jedná o majetek kvalitativně odlišný. Technické zhodnocení není věcně vymezeno účetními předpisy, ale zejména zákonem o daních z příjmů. Podle zákona o daních z příjmů § 33 jsou technickým zhodnocením výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.

Technické zhodnocení DNM definuje zákon o daních z příjmů v § 32a. Považují se za něj výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč.

Technické zhodnocení DHM je vymezeno v § 33 zákona o daních z příjmů. Rozumí se jím následující výdaje, jestliže převýší u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč:

- Dokončené **nástavby**, čímž se rozumí změny dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují, **přístavby** jsou úpravy dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou a **stavební úpravy**, které představují změny dokončených staveb, při nichž se zachovává půdorysné i výškové ohraničení stavby. Zahrnuje především:

- **Přestavby** - jsou takové stavební úpravy, které jsou provedeny na vnitřním vybavení stavby, příkladem může být vybourání příček v domě;
- **Vestavby** - jsou chápány jako vložení konstrukčních prvků do vnitřní části stavby a následné vytvoření stavebního řešení, například půdní vestavby;
- **Podstatné změny vnitřního zařízení** - jsou vymezeny jako změny technického vybavení stavby u zařízení, jež jsou součástí stavby, příkladem mohou být radiátory, obklady, vany, umyvadla;
- **Podstatné změny vzhledu stavby** - jedná se o významné změny vnějšího vzhledu stavby, například barevný nátěr fasády;
- **Rekonstrukce** - znamená takové fyzické zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů;
- **Modernizace** - jedná se o rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. [11]

Technické zhodnocení:

- Může být účtováno samostatně jako DNM nebo DHM - v tomto případě **nezvyšuje vstupní cenu** zhodnocovaného dlouhodobého majetku, příkladem je technické zhodnocení k najatému DNM a DHM a technické zhodnocení drobného hmotného a nehmotného majetku;
- **Zvyšuje pořizovací cenu** technicky zhodnocovaného DNM nebo DHM. Účetní jednotka má poté povinnost upravit odpisový plán příslušného odpisovaného majetku. [4]

V účetním období, ve kterém bylo technické zhodnocení zařazeno do užívání, dojde ke zvýšení ceny na majetkových účtech účtové skupiny 01 a 02 a postupně se odepisují do nákladů prostřednictvím odpisů. Jestliže dojde k technickému zhodnocení na pronajatém majetku, zachytí se na účtu 019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek nebo 029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek.

Technické zhodnocení s oceněním nižším než 40 000 Kč se zaúčtuje v případě hmotného majetku na účet 548 - Ostatní provozní náklady nebo na účet 518 - Ostatní služby, v případě nehmotného majetku. Náklady charakteru technického zhodnocení, jejichž hodnota nedosahuje požadované částky, může účetní jednotka uznat také jako technické zhodnocení.

Do technického zhodnocení naopak nepatří:

- **Oprava** - opravou dochází k odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do původního, provozuschopného stavu;
- **Údržba** - jedná se o práce preventivního charakteru, kterými se zpomaluje fyzické opotřebení, předchází poruchám a odstraňují drobnější závady. [3]

2.8. Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky jsou upravovány Českým účetním standardem č. 005 - Opravné položky. K rozvahovému dni může nastat situace, kdy tržní ocenění dlouhodobého majetku neodpovídá zůstatkové hodnotě dlouhodobého majetku zachycené v účetnictví. V takovém případě je účetní jednotka povinna tvořit opravné položky, a to v účtové skupině 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku, jimiž se dočasně snižuje hodnota konkrétních složek dlouhodobých aktiv. Opravné položky tedy představují přechodné snížení hodnoty majetku a zabezpečují zásadu opatrnosti při vykazování účetního výsledku hospodaření.

Opravné položky lze tvořit pouze za předpokladu, že snížení ocenění:

- je doloženo inventarizací majetku, která posuzuje nejen výši, ale také opodstatněnost již vytvořených opravných položek,
- není trvalého charakteru, v této situaci by se nejednalo o opravnou položku, nýbrž o odpis,
- není vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. [7]

Opravná položka má vždy pasivní nebo nulový zůstatek, tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku je zakázáno. O opravných položkách je účtováno průběžně nebo k roční účetní uzávěrce, záleží na rozhodnutí účetní jednotky, na základě inventarizačního zápisu, jenž prokáže nutnost změny ocenění, a interního dokladu. Jestliže inventarizace v následujícím období neprokáže odůvodněnost vytvořených opravných položek, dojde k jejich snížení, popřípadě i zrušení. Opravné položky se zobrazují v rozvaze na straně aktiv ve sloupci „korekce“.

Opravné položky se zaúčtují prostřednictvím nákladového účtu 559 - Změna stavu opravných položek, přičemž tvorba i čerpání opravných položek k dlouhodobému majetku není daňově uznatelná. [12]

Tab. 2.4: Účtování o opravných položkách

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Tvorba opravné položky	559	09.
Rozpuštění opravné položky	09.	559

2.9. Rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“), vymezuje daňově účinné rezervy na opravy hmotného majetku. Rezervy účetní jednotky vytváří k pokrytí budoucích výdajů, u nichž je znám jejich účel a je velmi pravděpodobné, že v následujících letech nastanou. Není však přesně známa ani konkrétní částka ani období, ve kterém výdaj vznikne a bude uskutečněn. Rezervy tvořené na opravy dlouhodobého hmotného majetku jsou zákonnými rezervami a podle zákona o daních z příjmů představují daňově uznatelný náklad.

Účetní jednotky mohou vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku pouze v případě, že je majetek zařazen ve 2. až 6. odpisové skupině, tzn. že je daňově odpisován nejméně 5 let. Vytváří se na majetek, jenž má účetní jednotka ve vlastnictví, případně má právo s majetkem hospodařit, nebo na pronajatý majetek, k jehož opravám je nájemce smluvně zavázán. Rezervu nelze tvořit na majetek určený k likvidaci, plánované modernizace a rekonstrukce, na pravidelně se opakující opravy, na opravy spojené se škodami a jinými nepředvídatelnými nebo nahodilými událostmi, na majetek, ke kterému má vlastnické právo poplatník, vůči jehož majetku trvají účinky prohlášení konkurzu.

Rezervy na opravy hmotného majetku není možné tvořit jen jedno zdaňovací období. Zákon o rezervách stanovuje nejen minimální dobu pro tvorbu rezerv, kterou představují 2 roky, ale také dobu maximální podle odpisových skupin. Rezervu na opravu dlouhodobého majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině je možné tvořit maximálně 3 zdaňovací období, na opravu majetku zařazeného ve 3. odpisové skupině nejvíce 6 zdaňovacích období, ve 4. odpisové skupině nejvíce 8 zdaňovacích období a v 5. nebo 6. odpisové skupině maximálně 10 zdaňovacích období. Do celkového počtu let se zahrnuje rok zahájení tvorby rezervy, ale předpokládaný rok zahájení opravy nikoliv.

Další podmínkou tvorby rezerv je převedení a uložení peněžních prostředků ve výši vytvořených rezerv na samostatný účet v bance se sídlem na území členského státu EU, který je určen pouze pro ukládání peněžních prostředků dané rezervy.

Účetní jednotky mohou kromě zákonných rezerv tvořit také účetní rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, které jsou ovšem daňově neuznatelné. Při každé inventarizaci je nutné ověřit výši a odůvodněnost vytvořených rezerv dokladovou inventurou. Ve vnitřním předpisu musí být stanoveno, na jaký majetek a jakým způsobem se rezerva vytváří, a jak bude podnik rezervy používat.

Rezervy nesmějí vykazovat aktivní zůstatek, na konci účetního období se jejich pasivní zůstatky musí převést do následujícího účetního období. Jedná se o cizí zdroj financování vykazovaný v pasivech, přičemž jejich tvorba a čerpání je odrazem účetní zásady opatrnosti.

O tvorbě a čerpání rezerv lze účtovat během účetního období nebo až při uzavírání účetních knih. Rezervy jsou zařazeny do 4. účtové třídy, do skupiny 45 - Rezervy. Tvorba rezervy je účtována na vrub nákladů, v účtové skupině 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti, a jejich čerpání, popřípadě zrušení ve prospěch těchto nákladů. Rezervy se průběžně snižují, popřípadě zruší, o hodnotu nákladů, která byla vynaložena na účely, na které společnost rezervy tvořila. Rezerva se zruší v účetním období, v němž pominuly důvody, pro které byla vytvořena. [10]

Tab. 2.5: Účtování rezerv

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Tvorba zákonné rezervy na opravu DM	552	451
Provedená oprava dlouhodobého majetku	511	321
Čerpání (zrušení) rezervy na opravu DM	451	552

2.10. Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazením dlouhodobého majetku se rozumí skutečnost, kdy přestává určitá majetková položka figurovat v účetnictví účetní jednotky a je z něj vyřazena. Majetek je vyřazován v tzv. historické ceně, kterou se rozumí původní účetní cena, v níž byl majetek po celou dobu veden v účtové skupině 01 a 02. Vyřazení dlouhodobého majetku a technického zhodnocení je účtováno na vrub jednotlivých účtů účtové skupiny 07 - Oprávky k DNM nebo 08 - Oprávky k DHM a ve prospěch účtů účtové skupiny 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný.

Jestliže vyřazovaný majetek nebyl zcela odepsán, je nutné vyúčtovat jeho zůstatkovou cenu, kterou představuje rozdíl mezi pořizovací cenou a dosavadními oprávkami, formou jednorázového odpisu na vrub nákladových účtů odpovídajících příčině vyřazení.

Jedná-li se o vyřazení majetku vkladem nebo přearazením do osobního užívání, je účtováno na vrub příslušných rozvahových účtů. Vyřazovaný neodpisovaný hmotný majetek se zaúčtuje rovnou proti nákladům, případně proti rozvahovým položkám. [5]

Forma vyřazení dlouhodobého majetku má vliv nejen na postup účtování, ale má dopad také do oblasti daňové.

Vyřazení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se může uskutečnit:

- **Prodejem** - v případě prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného odpisovaného majetku je zůstatková cena daňově uznatelným nákladem. Avšak při prodeji neodpisovaného DHM je vstupní cena daňově uznatelnou pouze do výše příjmů z prodeje;
- **Likvidací** - dlouhodobý majetek se vyřazuje na základě protokolu o likvidaci, například z důvodu neopravitelnosti, nízké výkonnosti nebo spolehlivosti, vysokých nákladů na opravy, apod. Při likvidaci mohou vzniknout další náklady spojené s demontáží vyřazovaného majetku, případně také výnosy v podobě tržeb z prodeje materiálu vzniklého při likvidaci. Zůstatkovou cenu majetku vyřazeného likvidací lze uznat jako daňový náklad v plné výši;
- **Likvidací v důsledku manka či škody** - při vyřazení majetku v důsledku manka a škody, s výjimkou živelné pohromy, se za daňově uznatelný náklad považuje jen škoda do výše přijaté náhrady. V případě škod vzniklých v důsledku živelních pohrom, které jsou doloženy posudkem pojišťovny nebo znalce, či škod způsobených neznámým pachatelem podle potvrzení policie lze zahrnout do daňových nákladů zůstatkovou cenu v plné výši;
- **Darováním** - je-li účetní jednotka plátcem DPH, musí kromě doúčtování zůstatkové ceny vyúčtovat také DPH ze zůstatkové ceny ve prospěch účtu 343 - DPH. Zůstatková cena majetku vyřazeného darováním není nákladem daňově účinným, je však možné snížit základ daně o poskytnuté dary za podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů;

- **Vkladem do jiné obchodní společnosti nebo družstva** - zaúčtování zůstatkové ceny u vkladů nemá žádný dopad na základ daně, jelikož se jedná o účetní operaci neovlivňující náklady a výnosy;
- **Převedením do osobního majetku podnikatele** - při přearazení majetku z podnikání do osobního užívání u fyzické osoby je účtováno prostřednictvím účtu 491 - Účet individuálního podnikatele.

Likvidací může být vyřazen i nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, jestliže jeho pořizování je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno. Jelikož nedojde k dokončení hmotného majetku, nemůže dojít ani k jeho uvedení do užívání. Jedná se o tzv. „zmařenou investici“, jejíž hodnota ve výši dosud zaúčtovaných pořizovacích nákladů, je při vyřazení zaúčtována na vrub nákladového účtu 548 - Ostatní provozní náklady a je daňově účinnou při respektování podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů. [3]

Tab. 2.6: Účtování vyřazení DNM a DHM

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Vyřazení DM prodejem	541	07., 08.
Vyřazení DM likvidací v důsledku fyzického opotřebení	551	07., 08.
Vyřazení DM v důsledku manka	549	07., 08.
Vyřazení DM v důsledku škody	582	07., 08.
Vyřazení DM darováním	543	07., 08.
DPH ze zůstatkové ceny	543	343
Vyřazení DM vkladem do jiné obchodní společnosti	367	07., 08.
Vyřazení DM převodem do osobního majetku podnikatele	491	07., 08.
Vyřazení DM z užívání	07., 08.	01., 02.
Zmařená investice	548	041, 042

Snížení DFM probíhá zejména prodejem, inkasem splatných cenných papírů, splácením půjčky a úvěru, odpisem ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček, darováním či výběrem dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu. Úbytek DFM je zachycen prostřednictvím účtu účtové skupiny 06 - Dlouhodobý finanční majetek se souvztažným zápisem na související účet podle formy vyřazení. [5]

Při prodeji cenných papírů a vkladů se jejich pořizovací cena převede na účet 561 - Prodané cenné papíry a podíly. Zároveň je nutné zaúčtovat výnos z jejich prodeje, a to na účet 661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů. [7]

Zákon o daních z příjmů v § 24 vymezuje, za jakých podmínek lze vyřazení DFM zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

3. Odpisování dlouhodobého majetku

Při pořízení dlouhodobého majetku není možné pořizovací cenu jednorázově zahrnout do nákladů, jelikož hodnota dlouhodobého majetku je snižována postupně prostřednictvím odpisů. Odpisy tedy vyjadřují postupné snižování hodnoty majetku v průběhu jeho používání.

Účetní jednotky zjišťují:

- odpisy účetní,
- odpisy daňové.

Zatímco stanovení účetních odpisů je zcela v pravomoci účetní jednotky, daňové odpisy vymezuje zákon o daních z příjmů. [6]

Odpisování se vztahuje pouze na dlouhodobý majetek nehmotný a hmotný, DFM se neodepisuje. Odpisy je možné zahrnout do nákladů pouze do výše 100 % pořizovací ceny majetku a zaokrouhlují se na celé koruny směrem nahoru. Odpisování lze zahájit v okamžiku uvedení aktiva do stavu způsobilého k užívání a zaevidování majetku do majetku poplatníka.

Součet odpisů vykázaných za celou dobu používání majetku představuje oprávky. Je nutné rovněž stanovit zůstatkovou cenu majetku, kterou je rozdíl mezi vstupní cenou a oprávkami. Pro vstupní cenu je v rozvaze určen sloupec brutto, pro oprávky sloupec korekce a zůstatková cena vyjadřuje netto hodnotu. [11]

3.1. Účetní odpisování dlouhodobého majetku

Účetními odpisy se vyjadřuje skutečné opotřebení dlouhodobého majetku v peněžních jednotkách a jedná se o trvalé snížení jeho hodnoty. Prostřednictvím účetních odpisů se výdaje vynaložené na pořízení majetku systematicky rozkládají do několika účetních období.

Účetní jednotka si sama stanoví způsob výpočtu účetních odpisů, je však nutné, aby zvolená metoda vystihovala skutečné využití majetku. Mezi způsoby účetního odpisování dlouhodobého majetku patří:

- časová metoda,
- výkonová metoda,
- metoda odpisování se zohledněním zbytkové hodnoty,
- metoda komponentního odpisování.

V případě DNM je doporučováno odepsat majetek v co nejbližší době od jeho pořízení, a to z důvodu neustálého vědeckého pokroku. DHM je odpisován dle opotřebení, které odpovídá běžným podmínkám používání aktiva.

Účetní odpisy jsou vymezeny účetními předpisy, ovlivňují účetní výsledek hospodaření firmy a představují daňově neúčinný náklad. Výjimkou jsou účetní odpisy drobného DNM a DHM, které jsou daňově uznatelnými náklady v plné výši, bez dalších podmínek.

K účetnímu odpisování dochází na základě **odpisového plánu**, který je podkladem pro odpisování majetku a k vyčíslení opravek odpisovaného aktiva v průběhu jeho užívání. [7] Zákon o účetnictví přesně nedefinuje ani pojem odpisový plán, ani konkrétně nevymezuje jeho obsah. Musí být však zřetelné, po jak dlouhou dobu a po jakých částech se bude jednotlivý majetek účetně odpisovat. Odpisový plán zpravidla obsahuje 2 části:

- **Vymezující část** - tato část odpisového plánu představuje jednotlivé druhy majetku a jejich rozdělení. Vymezuje například hranici ocenění pro vznik DHM a DNM či způsob účtování drobného majetku;
- **Metodickou část** - poskytuje přehled o použitých metodách, sazbách a době odpisování majetku.

Pro dodržení účetní zásady věrného a poctivého zobrazení je možné odpisový plán během odpisování majetku upravit, popřípadě změnit metodu účetního odpisování, dojde-li ke změně předpokladů, ze kterých účetní jednotka na začátku odpisování vycházela. [4]

Majetek je odpisován účetní jednotkou, která má k aktivu vlastnické nebo jiné právo, nebo která hospodář se státním majetkem nebo s majetkem územně samosprávných celků. Právní předpisy vymezují případy, kdy o majetku účtují a odpisují její účetní jednotky, které majetek používají. Jedná se například o nájem podniku, jestliže je ve smlouvě stanoveno, že najatý majetek bude odpisován nájemcem. [7]

Zpravidla se o účetních odpisech účtuje jedenkrát za rok, respektive jedenkrát za účetní období. Je však také možné stanovit měsíční odpisy a účtovat o nich každý měsíc. Tuto možnost využívají především účetní jednotky, které během roku, nejčastěji na základě měsíčního zpracování, prezentují své výsledky bankám či vlastníkům dané společnosti, kteří nejsou ve společnosti přítomni. Jedná se o významné částky, které by v případě neuvedení zkreslily pohled na majetkovou situaci účetní jednotky. [4]

Účetní jednotka účtuje vždy o odpisech účetních, a to prostřednictvím nákladového účtu 551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se souvztažným zápisem na účet opravek v účtové skupině 07 - Oprávky k DNM nebo 08 - Oprávky k DHM.

Tab. 3.1: Účtování odpisů dlouhodobého majetku

Účetní případ	Účtování	
	MD	D
Účetní odpis DNM	551	07.
Účetní odpis DHM	551	08.

Existuje však majetek, který navzdory užívání neztrácí svou hodnotu. Jedná se o pozemky, umělecká díla a sbírky, které nejsou součástí stavby. Takovému druhu dlouhodobého majetku je vymezena účtová skupina 03 - DHM neodpisovaný. Mezi majetek vyloučený z odpisování také patří například zásoby, finanční majetek, preferenční limity, jež nelze odpisovat podle času nebo výkonů či povolenky na emise.

3.1.1. Časová metoda

Odpisování majetku je závislé na délce jeho používání, vychází tedy z doby použitelnosti majetku. Ta závisí na několika faktorech, především na technických parametrech a záměru účetní jednotky, po jak dlouhou dobu plánuje určitý majetek využívat. [7]

Existují 3 varianty časových metod odpisování majetku:

- **Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy** - jestliže dochází k rovnoměrnému opotřebovávání majetku během jeho doby používání, je vhodné daný majetek odepisovat prostřednictvím lineárních odpisů, během nichž se do nákladů zahrne každý rok stejná výše odpisů. [13]

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{n} \quad (3.1)$$

n = počet let odpisování

- **Zrychlené (degresivní) účetní odpisy** - zrychlené odpisy umožňují odepsat majetek rychleji než odpisy lineární. Tento způsob odpisování je využíván zejména u majetku, který ztrácí svou hodnotu především během prvních let odpisování. Jedná se například o výpočetní techniku, jež rychle ztrácí svou hodnotu z důvodu morálního zastarávání. V prvním roce odpisování je vykázán nejvyšší roční odpis, v následujících letech se postupně snižuje a v posledním roce odpisování je hodnota odpisu nejnižší. [13]
 - **Metoda DDB** - způsob odpisování vycházející z konstantního procenta odpisování a klesajícího základu. Odpis v posledním roce používání majetku je nutné vyjádřit ve výši zůstatkové ceny.

$$\%_{DDB} = \frac{100 \%}{n} \times 2 \quad (3.2)$$

n = počet let odpisování

$$odpis = ZC \times \%_{DDB} \quad (3.3)$$

ZC = zůstatková cena

- **Metoda SYD** - metoda vycházející z konstantní odpisové základny, již je vstupní cena, a snižujícího se procenta odpisování. [11]

$$odpis = vstupní\ cena \times \frac{n}{\Sigma n_i} \quad (3.4)$$

n = počet let, po které bude majetek ještě odpisován

Σn_i = součet čísel let odpisování; může být vypočítán prostřednictvím Gaussova vzorce:

$$\Sigma n_i = \frac{k}{2} \times (1 + k) \quad (3.5)$$

k = doba odpisování

- **Zpomalené účetní odpisy** - je-li opotřebení majetku v prvních letech používání minimální a majetek ztrácí svou hodnotu zejména na konci své životnosti, je vhodné uplatnit metodu zpomalených odpisů, při níž je v každém následujícím roce hodnota odpisu vyšší než v roce minulém. Zpomalené odpisy je možné použít například v okamžiku, kdy účetní jednotka odpisuje budovu, ve které plánuje v budoucnosti uskutečňovat výrobu, jež bude nepříznivým způsobem ovlivňovat fyzický stav budovy. [13]

$$odpis = \frac{2 \times VC \times i}{n \times (n + 1)} \quad (3.6)$$

VC = vstupní cena

i = rok odpisování

n = počet let odpisování

3.1.2. Výkonová metoda

Výkonovou metodu odpisování je možné využívat v případech, kdy je míra opotřebení dlouhodobého majetku závislá na míře jeho skutečného využití. Příkladem může být množství vyrobených výrobků či množství vytěženého uhlí. Způsob odpisování závisí na výkonech skutečně dosažených určitým majetkem, například výrobním zařízením. [13]

$$\text{jednotkový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{kapacita}} \quad (3.7)$$

$$\text{odpis} = \text{jednotkový odpis} \times \text{výkon daného roku} \quad (3.8)$$

3.1.3. Zbytková hodnota

Účetní jednotky mají od 1. 1. 2009 možnost zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu při odpisování majetku. Zbytkovou hodnotou se rozumí takové ocenění, které by měl mít dlouhodobý majetek v okamžiku, kdy je zcela odepsán. Může ji představovat plánovaná prodejní cena po odečtení odhadovaných nákladů spojených s vyřazením daného majetku.

Součet vykázaných odpisů a předpokládané zbytkové hodnoty musí souhlasit s účetním oceněním odepisovaného aktiva. Zbytkovou hodnotu je nutné aktualizovat s ohledem na nově zjištěné informace při inventarizaci. Tuto metodu účetního odpisování je možné použít i na majetek již zařazený do užívání, změny opravek a odpisů v předchozích účetních obdobích se však neprovádějí. [11]

Zmíněnou formu účetního odpisování je vhodné použít u majetku s předpokládanou významnou prodejní cenou při ukončení používání a jeho následném prodeji.

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena} - \text{zbytková hodnota}}{n} \quad (3.9)$$

n = počet let odpisování

3.1.4. Metoda komponentního odpisování

Metodu komponentního odpisování mohou účetní jednotky použít od 1. 1. 2010, a to jak pro majetek nově pořízený, tak pro majetek již používaný. Komponentní odpisování se vztahuje pouze pro vybraný majetek, a to konkrétně pro stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Komponenta představuje určitou část majetku či souboru majetku, u které je výše ocenění komponenty významná v poměru k výši ocenění celého majetku a doba použitelnosti se z nejrůznějších důvodů podstatně liší od doby použitelnosti majetku jako celku. Doba použitelnosti komponenty se může lišit například z důvodů vyšší zátěže nebo rychlejšího opotřebovávání komponenty.

Účetní jednotka je povinna doložit průkazným účetním záznamem nejen druh majetku, u něhož bude metoda komponentního odpisování uplatněna, ale i způsob určení a ocenění komponenty. Příkladem samostatné komponenty budovy může být například klimatizace nebo výtah.

Přestože se majetek účtuje a vykazuje jako celek, komponenta je odpisována samostatně od zbylých komponent a části majetku, ke které náleží. Členění na komponenty je důležité pro výpočet celkového odpisu, který zahrnuje jednak odpisy jednotlivých komponent, jednak odpisy zbylé části majetku.

Z daňového hlediska však metoda komponentního odepisování majetku není přípustná a pro výpočet základu daně je poplatník povinen upravit výsledek hospodaření o všechny vlivy, které vznikly při použití této metody odepisování, například vyloučit účetní odpisy komponent i zbylé části majetku, popřípadě zůstatkovou cenu komponent i zbylé části majetku v případě vyřazení. Poplatník tedy musí pro stanovení základu daně upravit výsledek hospodaření tak, jako by zmíněnou metodu odpisování nikdy nepoužíval. [10]

3.2. Daňové odpisování dlouhodobého majetku

Daňové odpisování je vymezeno zákonem o daních z příjmů a představuje zahrnování jednotlivých odpisů majetku do nákladů vynaložených k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Na rozdíl od účetních odpisů, daňové odpisy nepřihlízejí ke specifickým provozním ani finančním podmínkám podniku, tudíž vždy nezobrazují skutečné opotřebení dlouhodobého majetku. O daňových odpisech účetní jednotka neúčtuje, zjišťují se mimoúčetně a jejich výpočet je důležitý pro stanovení daňového základu. Daňové odpisy tedy informují o daňově uznatelné výši odpisů.

Pro výpočet odpisů je důležitý rok pořízení dlouhodobého majetku a jeho pořizovací cena. Zatímco se daňové odpisy hmotného majetku vykazují jako roční odpisy, odpisy nehmotného majetku jsou stanoveny jako odpisy měsíční.

Zákon o daních z příjmů konkrétně vymezuje osoby oprávněné k odpisování majetku. Mezi tyto osoby například patří vlastníci majetku, organizační složky státu, popřípadě státní organizace mající právo hospodařit se státním majetkem, poplatníci, kteří nabyli právo užívat za úplatu nehmotný majetek, nájemci podniku nebo jeho části mající k odpisování písemný souhlas pronajímatele. Dalšími osobami oprávněnými daňově odepisovat dlouhodobý majetek jsou poplatníci zavázáni k provedení rekultivace pouze za podmínky, že je rekultivace na pozemku provedena jinou osobou, než jeho vlastníkem nebo nájemci majetku, kteří mohou odepisovat technické zhodnocení najatého majetku, které bylo hrazeno právě nájemcem a uplatnění odpisů nájemcem je písemně stanoveno ve smlouvě a vlastník si o hodnotu technického zhodnocení nezvýší vstupní cenu. Daňově odepisovat mohou rovněž poplatníci, kteří evidují stavby nebo pěstitelské celky trvalých porostů, jež jsou dokončeny na cizím pozemku, jejich hodnota však nesmí být součástí ocenění pozemku.

V zákoně o daních z příjmů je rovněž uveden dlouhodobý majetek vyloučený z odpisování. Jedná se například o pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, avšak nedosáhly plodonosného stáří, dále movité kulturní památky a soubory movitých kulturních památek, hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení, inventarizační přebytky hmotného majetku v případě, že při zjištění nebyly zaúčtovány ve prospěch výnosů, nebo umělecká díla, která nejsou součástí stavby či budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, a další. [3]

3.2.1. Daňové odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Daňové odpisy DNM jsou definovány zákonem o daních z příjmů v § 32a. Daňové odpisy je nutné stanovit s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, ve kterém byly splněny podmínky pro odpisování. Výjimku představuje poplatník, který má právo užívání pouze na dobu určitou, jelikož má právo stanovit si odpisy s přesností na dny. [12]

Dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje rovnoměrně bez přerušení, stanovené doby odpisování uvádí následující tabulka:

Tab. 3.2: Přehled odpisování DNM [10]

Nehmotný majetek odpisovaný	Doba odpisování (rovnoměrný odpis)
Zřizovací výdaje	60 měsíců
Software	36 měsíců
Nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou	Podíl vstupní ceny a doby sjednané kupní smlouvou
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva a ostatní nehmotný majetek	36 měsíců
Audiovizuální díla	18 měsíců
Goodwill	60 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců
Nehmotný majetek nabytý vkladem nebo přeměnou	Pokračování v odpisování započatém vkladatelem (původním vlastníkem)

Technické zhodnocení nehmotného majetku zvyšuje jeho vstupní cenu. DNM se nadále odpisuje rovnoměrně ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy. Ze zvýšené vstupní ceny se odpisuje počínaje měsícem, který následuje po měsíci, ve kterém

bylo technické zhodnocení dokončeno. Jestliže došlo k technickému zhodnocení ve druhé polovině doby odpisování, je nutné majetek odepisovat minimálně:

- 9 měsíců, jedná-li se o audiovizuální dílo,
- 18 měsíců v případě softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje,
- 36 měsíců při odpisování ostatního majetku,
- nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou je potřeba odpisovat do konce doby sjednané smlouvou. [8]

Nehmotný majetek má právo odpisovat nejen vlastník, ale také poplatník, který k majetku nabyl právo užívání za úplatu. Pronajatý majetek může odpisovat jednak vlastník, jednak nájemce na základě písemné smlouvy po dobu trvání nájemní smlouvy, záleží na jejich vzájemné domluvě. [1]

3.2.2. Daňové odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Daňové odpisování hmotného majetku řeší zákon o daních z příjmů v § 30 - 32. Účetní jednotka v prvním roce odpisování zařadí majetek podle jeho charakteru do jednotlivých odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž každá odpisová skupina má určenou minimální dobu odpisování. V současné době existuje 6 odpisových skupin majetku.

Tab. 3.3: Minimální doba odpisování majetku [1]

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklad
1	3 roky	Výpočetní technika, faxy, zemědělské stroje
2	5 let	Osobní a nákladní automobily, chladicí zařízení
3	10 let	Jeřáby, turbíny, lodě
4	20 let	Budovy a haly ze dřeva, průmyslové komíny
5	30 let	Domy, mosty, dálnice, studny
6	50 let	Administrativní budovy, knihovny, muzea

V letech 2005 - 2007 však existovala navíc odpisová skupina 1a, která byla na začátku roku 2008 zrušena. Změna zasáhla veškeré automobily, které nebyly k 1. 1. 2008 zcela odepsány. Odpisová skupina 1a zahrnovala osobní automobily s dobou odpisování 4 roky. Nyní tento majetek spadá do 2. odpisové skupiny a jeho současná doba odpisování činí 5 let. Rovněž se v průběhu let měnily stanovené minimální doby odpisování. [8]

Tab. 3.4: Vývoj odpisových skupin [8]

Odpisová skupina	Doba odpisování ve zdaňovacích obdobích 1993-2012					
	1993	1994-1999	2000-2003	2004	2005-2007	2008-2012
1	4 roky	4 roky	4 roky	4 roky	3 roky	3 roky
1a	neexistovala				4 roky	zrušena
2	8 let	8 let	6 let	6 let	5 let	5 let
3	15 let	15 let	12 let	10 let	10 let	10 let
4	30 let	30 let	20 let	20 let	20 let	20 let
5	50 let	45 let	30 let	30 let	30 let	30 let
6	neexistovala			50 let	50 let	50 let

Poté, kdy účetní jednotka zatřídí majetek do odpovídající odpisové skupiny, si stanoví metodu daňového odpisování, kterou může být:

- rovnoměrné odpisování,
- zrychlené odpisování,
- mimořádné odpisování.

Způsob odpisování, který si účetní jednotka zvolí, nelze po celou dobu odpisování majetku změnit. Forma odpisování majetku neovlivňuje dobu odpisování, pouze je rozdílná výše odpisů v jednotlivých letech.

Technické zhodnocení provedené na DHM zvyšuje jeho vstupní cenu. Hmotný majetek je možné odepisovat maximálně do výše jeho vstupní ceny, případně do zvýšené vstupní ceny. Zvýšenou vstupní cenou se rozumí pořizovací cena navýšená o hodnotu technického zhodnocení.

3.2.2.1. Rovnoměrné odpisování

Při rovnoměrném odpisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby. V případě využití této metody odpisování majetku je hodnota odpisu v prvním roce odpisování podstatně nižší než v dalších letech. Účetní jednotka může ve specifických případech uplatnit i nižší sazby na základě svého rozhodnutí a tedy majetek daňově odepisovat pomaleji. Zákon o daních z příjmů dovoluje zvýšit odpis v prvním roce o:

- **20 %** - poplatník zabývající se zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje určeného ke zmíněným činnostem, může uplatnit sazbu 20 %. Další

podmínkou je výše příjmů z této oblasti, která v předcházejícím zdaňovacím období musí činit více než 50 % z celkových příjmů;

- **15 %** - sazba využívaná poplatníky, kteří jsou prvními vlastníky zařízení pro čištění a úpravu vod;
- **10 %** - rovněž při použití této sazby je nutné, aby poplatník byl prvním vlastníkem majetku. Zvýšení odpisu o 10 % je možné u hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3, nevztahuje se však na stroje pro zemědělství a lesnictví a zařízení pro čištění a úpravu vod.

Existuje několik výjimek, u nichž není možné uplatnit žádnou ze zvýšených ročních odpisových sazeb. Jedná se o letadla, která nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě koncese a provozovateli leteckých škol, o motocykly a osobní automobily, která nejsou využívána provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě koncese a provozovateli autoškol, popřípadě pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební podle zvláštního právního předpisu. [1]

Výpočet rovnoměrných odpisů:

$$odpis = \frac{VC \times ROS}{100} \quad (3.10)$$

VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazba

Při provedení technického zhodnocení se postupuje podle následujícího vzorce:

$$odpis = \frac{ZVC \times ROS^*}{100} \quad (3.11)$$

ZVC = zvýšená vstupní cena

ROS^* = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

3.2.2.2. Zrychlené odpisování

Při zrychleném odpisování DHM jsou odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty zrychleného odpisování. Účetní jednotka může v prvních letech odepsat větší hodnotu vstupní ceny majetku, než při použití rovnoměrných odpisů. Zrychlené odpisování má degresivní průběh, hodnota odpisu je v prvním roce odpisování nejvyšší a v průběhu následujících let se postupně se snižuje. Tato metoda odpisování je vhodná pro účetní jednotky, které chtějí během prvních let odpisování zahrnout do nákladů co nejvyšší částku odpisů. Stejně jako

u rovnoměrných odpisů umožňuje zákon o daních z příjmů navýšit odpis v prvním roce o 20 %, 15 % nebo 10 % vstupní ceny.

V prvním roce odpisování se výše odpisu stanoví na základě vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{k_1} \quad (3.12)$$

k_1 = koeficient zrychleného odpisování v 1. roce odpisování

V dalších letech je hodnota odpisu vyjádřena prostřednictvím vzorce:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times ZC}{k_n - n^*} \quad (3.13)$$

ZC = zůstatková cena

k_n = koeficient zrychleného odpisování v dalších letech odpisování

n^* = počet let, po které byl majetek již odpisován

Při provedení technického zhodnocení bude výpočet odpisu v roce, ve kterém dojde ke zvýšení zůstatkové ceny, následující:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times ZZC}{k_z} \quad (3.14)$$

ZZC = zvýšená zůstatková cena

k_z = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

Výpočet odpisu v následujících letech po provedení technického zhodnocení:

$$\text{odpis} = \frac{2 \times ZZC}{k_z - n^z} \quad (3.15)$$

ZZC = zvýšená zůstatková cena

k_z = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

n^z = počet let, po které byl majetek již odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny

3.2.2.3. Mimořádné odpisování

Mimořádné odpisy, vymezené zákonem o daních z příjmů v § 30a, vznikly v rámci protikrizových opatření. Na rozdíl od rovnoměrných a zrychlených odpisů umožňují odepsat majetek za výrazně kratší dobu. Účetní jednotky mohou touto metodou odpisovat majetek pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010, který je zařazen do 1. a 2. odpisové skupiny, u něhož je účetní jednotka prvním vlastníkem. Mimořádné odpisy není možné aplikovat na majetek, pořízený po 30. červnu 2010 a na majetek odpisovaný časově či výkonově podle § 30 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů.

Mimořádné odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru a stanovují se s přesností na celé měsíce. Odpisování je zahájeno od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání.

Dojde-li k zahájení nebo ukončení odpisování majetku během zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na dané zdaňovací období. Je-li majetek využíván k ekonomické činnosti pouze z části, je nezbytné mimořádné odpisy patřičně přizpůsobit.

Hmotný majetek zařazený v:

- **1. odpisové skupině** se odepisuje rovnoměrně bez přerušení 12 kalendářních měsíců do výše vstupní ceny;
- **2. odpisové skupině** se odpisuje bez přerušení 24 kalendářních měsíců, přitom během prvních 12 měsíců lze rovnoměrně odepsat 60 % vstupní ceny a v průběhu dalších 12 měsíců chybějících 40 % vstupní ceny.

Technické zhodnocení majetku nezvyšuje jeho vstupní cenu, nýbrž je zařazeno do odpisové skupiny, v níž je zaříděn hmotný majetek, na němž bylo technické zhodnocení provedeno. Technické zhodnocení se poté odpisuje jako hmotný majetek. [1]

3.3. Odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření

Od roku 2011 je v zákoně o daních z příjmů upravena problematika odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření.

Tento druh majetku lze odepisovat jedinečně rovnoměrně bez přerušení po dobu 240 měsíců do plné výše vstupní ceny, popřípadě zvýšené vstupní ceny. Jedná se o časový odpis závislý na počtu měsíců ve zdaňovacím období, jenž se stanoví s přesností na celé měsíce. Hodnota odpisu je určena jako podíl vstupní ceny a pevně stanovené doby odpisování, tedy 240 měsíců. Účetní jednotky jsou povinny zahájit odpisování začátkem následujícího měsíce po měsíci, ve kterém byly splněny požadavky pro odpisování. Jestliže je odpisování zahájeno nebo ukončeno během zdaňovacího období, je možné uplatnit odpisy jen ve výši připadající na dané zdaňovací období.

Dojde-li na výše zmíněném majetku k provedení technického zhodnocení, je nutné navýšit jeho vstupní cenu. Poté se pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy, a to opět rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu odpisování majetku, minimálně však po dobu 120 měsíců. [9]

3.4. Přerušeni odpisování

Zákon o daních z příjmů umožňuje daňové odpisování přerušit. Aby bylo možné daňové odpisy přerušit, je nutné dodržet 2 podmínky, a to:

- Při následujícím odpisování musí poplatník pokračovat způsobem, jako by k přerušeni odpisování nikdy nedošlo. Zůstává shodná vstupní cena, odpisová skupina a samozřejmě i způsob odpisování;
- Poplatník v období, kdy přeruší daňové odpisy, nemůže uplatnit výdaje paušální částkou podle § 7 nebo 9 zákona o daních z příjmů. [8]

Účetní jednotka není povinna daňové odpisy uplatňovat a zákon o daních z příjmů nabízí možnost v případě hmotného majetku:

- Nezačínat odpisování v prvním roce užívání aktiva;
- Neuplatnit odpis během dalších let užívání, tedy přerušit daňové odpisy;
- Neuplatnit maximální výši rovnoměrných odpisů. Je možné uplatnit nižší roční odpisovou sazbu, jelikož doba odpisování stanovená zákonem o daních z příjmů je minimální.

Možnost převedení odpisů do dalších let, přináší účetním jednotkám výhodu využít při nižším základu daně některou z odčitatelných položek, kterou by při uplatnění daňových odpisů nebylo možné využít a kterou převést do následujících let nelze. [9]

Přerušit odpisování nelze u nehmotného majetku, majetku odpisovaného mimořádnými odpisy a hmotného majetku využívaného pro výrobu elektřiny ze slunečního záření.

Na rozdíl od daňových odpisů, účetní odpisování přerušit nelze, jelikož by přerušením odpisů nedocházelo k zobrazení skutečného opotřebení majetku.

3.5. Účetní a daňové odpisy na konci účetního období

Na konci zdaňovacího období, mohou nastat v evidenci dlouhodobého majetku 3 možnosti:

- Majetek je evidován účetní jednotkou k poslednímu dni zdaňovacího období. V takovém případě účetní jednotka uplatní roční odpis;
- Majetek je evidován účetní jednotkou na začátku zdaňovacího období, avšak k jeho poslednímu dni již ne. Při vyřazení dlouhodobého majetku v průběhu zdaňovacího období, může účetní jednotka uplatnit odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu;

- Majetek není evidován účetní jednotkou ani na začátku, ani na konci zdaňovacího období. Příkladem může být pořízení majetku v březnu daného roku a jeho následné vyřazení v listopadu téhož roku. Účetní jednotka sice nemá nárok na žádný odpis, ale při splnění podmínek stanovených v § 24 zákona o daních z příjmů je možné zahrnout do nákladů vstupní cenu majetku v plné výši. [1]

Daňové odpisy účetní jednotka vypočítá mimo účetnictví v souvislosti se stanovením daně z příjmů. Poté je zapotřebí porovnat výši daňových a účetních odpisů a o případný rozdíl upravit výsledek hospodaření. Zatímco účetní odpisy jsou daňově neuznatelným nákladem, daňové odpisy jsou daňově uznatelné. Jestliže je hodnota účetních odpisů vyšší než hodnota odpisů daňových, je nutné zvýšit základ daně o vzniklý rozdíl. Naopak jsou-li daňové odpisy vyšší než účetní, základ daně se sníží. [6]

3.6. Shrnutí

Mnohé účetní jednotky si zvolí možnost, kdy se účetní odpisy rovnají daňovým. Jedná se především o menší účetní jednotky, které nemají povinnost zveřejňovat účetní závěrku. Toto rozhodnutí však není vhodné a rozhodně jej nedoporučuji, jelikož uplatňováním této metody dochází k nedodržení účetní zásady věrného zobrazení skutečnosti. Takto vypočítaný odpis, není-li odpisem časovým, nemůže nikdy odpovídat skutečnému opotřebení dlouhodobého majetku. Daňové odpisy totiž pouze snižují daňový základ o část vstupní ceny dlouhodobého majetku, neberou však ohled na skutečnou míru opotřebovanosti.

Důvodem rozdílnosti účetních a daňových odpisů je například skutečnost, že daňové odpisy, na rozdíl od odpisů účetních, nezohledňují datum pořízení dlouhodobého majetku, ale jsou stanoveny jako roční odpisy. Dalším příkladem je fakt, že zejména metoda zrychlených odpisů umožňuje zahrnout do nákladů nejvyšší hodnotu možných odpisů, rozhodně tedy nevystihuje reálné opotřebení aktiv. Nelze také opomenout dobu životnosti stanovenou zákonem o daních z příjmů, která nevystihuje předpokládanou dobu životnosti v účetní jednotce.

Jedině v situaci, kdy jsou odpisy nevýznamnou zanedbatelnou částkou v nákladech podniku, je možné akceptovat shodnou výši účetních a daňových odpisů. V ostatních případech je nejen nezbytné, ale také velmi užitečné vykazovat účetní odpisy.

4. Problematika dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti

Praktická část této bakalářské práce je zpracována na základě podkladů a informací skutečné výrobní firmy, která si však nepřeje být jmenována, proto je v práci společnost označena jako Beta, s. r. o.

4.1. Představení společnosti

Společnost Beta, s. r. o., patří v současné době mezi nejvýznamnější české firmy zabývající se nabídkou, výrobou a vývojem těsnících systémů. Disponuje kvalitními CNC technologiemi v oblasti zpracovávání pryžových, plastových a kovových materiálů. Společnost byla založena v roce 2004. Sídlo společnosti se nachází v Brně, dalších 6 provozoven uskutečňuje svou činnost ve městech Zlín, Orlová-Lutyně, Kosmonosy, Brno, a rovněž také Ostrava, kde se nachází 2 provozovny. Zaměstnává celkem 40 zaměstnanců a 4 řídící pracovníky.

Firemní vývojová, výrobní a obchodní činnost je zaměřena na 3 oblasti. První oblast zahrnuje dynamické a statické těsnící systémy, tj. vývoj a výrobu vysoce účinných těsniv pro průmyslové nasazení.

Ve druhé oblasti se společnost zabývá navazujícím sortimentem k předešlým dynamickým a statickým těsnícím prvkům.

Třetím segmentem je technický servis a poradenství, kde se zákazníkům nejen navrhuje náročné aplikace v hydraulických, pneumatických a mechanických systémech, ale také optimalizují náklady na výdaje spojené s utěšňováním a servisem jejich technologií a zařízení.

Činnost společnosti Beta, s. r. o., prakticky zasahuje do téměř všech průmyslových oblastí. Řadí se mezi nejvýznamnější dodavatele dynamických a statických těsnících prvků do hydraulických, pneumatických a mechanických systémů, zařízení a technologií ve firmách české a evropské ekonomiky.

Firemní produkty je možné najít v proudovém leteckém motoru, na lopatkách elektrárenských turbín, extrémně tepelně zatížené hydraulice válcovacích tratí, v důlních provozech, kovacích lisech těžkého strojírenství, velmi přesné mechanice závodního vozu a dalších technologicky složitých zařízeních, vyžadujících dokonalý a účinný těsnící systém.

Vývoj a výroba produktů probíhají na specializovaných pracovištích a cena kvalitních používaných materiálů je v přepočtu na jednotku hmotnosti mnohdy vyšší než cena zlata.

4.2. Dlouhodobý majetek společnosti

Společnost Beta, s. r. o., vede veškeré informace spojené s dlouhodobým majetkem v softwaru. Jedná se o informace související se zařazením, evidencí, účetními a daňovými odpisy dlouhodobého majetku a jeho konečným vyřazením. Od založení firmy nenastala žádná situace, která by vyžadovala vedení evidence dlouhodobého majetku v ruční podobě, všechny souvislosti spojené s tímto majetkem byly tedy zaznamenány v softwaru. Do konce měsíce července roku 2011 účetní jednotka využívala software SB-komplet, z důvodů inovace a potřeb firmy však v současné době využívá software QI.

Firma nyní eviduje dlouhodobý nehmotný majetek, a to software a ochrannou známku, a hmotný majetek, 3 výrobní stroje. Dlouhodobý finanční majetek ve vlastnictví nemá.

Účetní jednotka sice využívá možností analytické evidence, v případě dlouhodobého majetku je však účtováno prostřednictvím účtů účtové skupiny 01, 02, 04, 07 a 08 bez podrobnějšího rozlišení. Konkrétně jsou ve firmě Beta, s. r. o., využívány účty 013, 014, 022, 041, 042, 073, 074 a 082.

Analytická evidence je využívána pouze při účtování drobného dlouhodobého majetku, kdy je účtováno na příslušný nákladový účet s využitím analytiky.

4.2.1. Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti

Účetní jednotka stanovila hranici ocenění pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku firmy shodnou s minimální hodnotou vstupní ceny stanovenou v zákoně o daních z příjmů, tzn. 60 000 Kč. Od roku založení společnosti, roku 2004, nedošlo k žádným změnám v zákoně o daních z příjmů v oblastech hranic ocenění nehmotného a hmotného majetku, nemusela tedy účetní jednotka provádět žádné změny.

Společnost oceňuje dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovacích cenách, které obsahují nejen cenu pořízení, ale také další náklady spojené s pořízením.

V současné době firma eviduje 2 druhy dlouhodobého nehmotného majetku, a to software a ochrannou známku.

Společnost nevlastní žádný nehmotný majetek vytvořený vlastní činností.

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku v ceně do 60 000 Kč je účtováno přímo do nákladů a majetek je dále veden v podrozvahové evidenci jako drobný dlouhodobý nehmotný majetek. V současné době drobný nehmotný majetek nevlastní a neeviduje.

Účetní jednotka v interním předpisu stanovila rovnost účetních a daňových odpisů u dlouhodobého nehmotného majetku, jejich výše je tedy shodná.

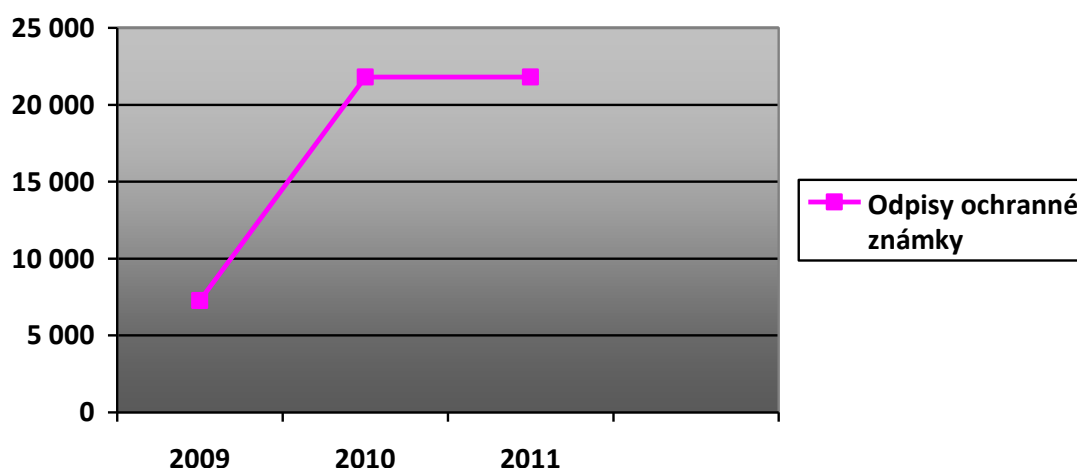
Ochranná známka (2x)

Společnost Beta, s. r. o., eviduje 2 ochranné známky na účtu 014 - Ocenitelná práva. Ochranné známky jsou odpisovány od měsíce září roku 2009 z pořizovací ceny 218 000 Kč. K ochranným známkám má účetní jednotka sjednáno právo užívání na dobu určitou, 10 let. Roční odpis nehmotného majetku je stanoven podle § 32a odst. 4 jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Nehmotný majetek bude tedy odepisován do roku 2019.

Tab. 4.1: Odpisový plán ochranné známky (2x)

Pořadí	Rok	% ceny	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
1	2009	3,33	7 268	7 268	210 732
2	2010	10	21 804	29 072	188 928
3	2011	10	21 804	50 876	167 124

Graf 4.1: Průběh odpisování ochranné známky



Z grafu zobrazujícího průběh odpisování nehmotného majetku, ochranné známky, je zřejmá konstantní výše odpisů v letech 2010 a 2011, jež je dána způsobem daňového odpisování, který vychází z podílu vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V následujících letech bude hodnota odpisů nadále shodná, až do roku 2019, ve kterém bude nižší, a to ve výši 14 496 Kč. Údaje zachycené v grafu vycházejí z tabulky 4.1.

Podle zákona o daních z příjmů je možné stanovit daňový roční odpis majetku, k němuž nabyla společnost právo užívání na dobu určitou, pouze jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou.

Jestliže by se společnost rozhodla počítat účetní odpisy, domnívám se, že rovnoměrný způsob odpisování ochranných známek by byl vhodně zvolený. Jedná se o druh majetku, u něhož v průběhu užívání nedochází k rychlému opotřebení ani zastarávání, ale naopak slouží společnosti po mnoho let, proto není nutné jej odepisovat zrychleně.

Software

Software QI firma využívá od 1. 8. 2011. Dokončení implementace a předání však proběhlo až v lednu roku 2012, software byl tedy zařazen do užívání v měsíci lednu roku 2012. Společnost získala dotaci na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku ve výši 2 271 000 Kč. Dotace byla poskytnuta na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu na projekt „Implementace ICT společnosti Beta, s. r. o.“ Původní pořizovací cena softwaru činila 4 125 000 Kč. V této pořizovací ceně jsou zahrnuty i vedlejší náklady spojené s pořízením nehmotného majetku, kterými byly plán projektu a implementace. Ovšem ocenění dlouhodobého majetku je nutné snížit o dotaci na jeho pořízení. Konečná pořizovací cena, za kterou je nehmotný majetek evidován na účtu 013 - Software, je tedy 1 854 000 Kč. Z této ceny bude software rovněž odepisován, a to rovnoměrně, bez možnosti přerušení, po dobu stanovenou zákonem o daních z příjmů, tj. 36 měsíců.

Software je možné daňově odepisovat pouze rovnoměrným způsobem, bez možnosti přerušení, a to po dobu 36 měsíců. Jinou možnost daňového odpisování společnost nemá.

Změna softwaru je téměř pro každou účetní jednotku velmi nepříjemnou záležitostí. Je doprovázena spoustou problémů v instalaci, převodu původních dat, školení, apod. Z tohoto důvodu se domnívám, že při výpočtu účetních odpisů by bylo rovněž vhodné software odepisovat rovnoměrným způsobem, jelikož firmy obvykle neplánují software často měnit. I když v případě softwaru dochází k rychlejšímu zastarávání a nabízela by se možnost zrychleného odpisování, účetní jednotky mají pravidelně k dispozici nejnovější aktualizace a upgrady k původnímu softwaru, mohou tedy částečně jeho zastarávání zpomalit.

4.2.2. Dlouhodobý hmotný majetek společnosti

Stejně jako u nehmotného majetku, firma stanovila minimální výši vstupní ceny hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů, což znamená 40 000 Kč.

Účetní jednotka vlastní 3 výrobní stroje, konkrétně stroj SML600, SML420 a brusku Econom IP 275. Výrobní zařízení SML600 a SML420 představují CNC obráběcí stroje

určené pro výrobu plastového a pryžového těsnění. Rozdíl mezi obráběcími stroji spočívá pouze ve velikosti a výkonnosti.

Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován rovněž v pořizovacích cenách, v nichž je zahrnuta cena pořízení a ostatní náklady s pořízením související. Vedlejšími náklady při pořízení strojů byly doprava a následná instalace.

Společnost nemá v evidenci žádný hmotný majetek vytvořený vlastní činností.

Pořízení dlouhodobého hmotného majetku v ceně do 40 000 Kč je účtováno přímo do nákladů. Je-li majetek oceněn pořizovací cenou ve výši 4 000 Kč až 40 000 Kč, je zařazen do drobného dlouhodobého hmotného majetku společnosti a je dále veden v podrozvahové evidenci. V současné době má firma v evidenci drobného majetku kancelářský nábytek, různé druhy náradí a nástrojů, např. vrtačky, měřidla, vysoko zdvižný vozík a příslušenství k automobilům, jako jsou nosiče a navigace.

Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotka vymezila v interním předpisu tak, že za základ vzala metody používané při vyčíslování daňových odpisů, účetní a daňové odpisy se tedy rovnají a jejich hodnota je shodná. Tento způsob odpisování firma využívá již od svého založení.

Stroje SML600 a SML420 byly z velké části financovány prostřednictvím dlouhodobého bankovního úvěru.

Pro daňové odpisování hmotného majetku společnost stanovila metodu zrychleného odpisování se zvýšením odpisu o 10 % vstupní ceny. Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 % vstupní ceny je možné, je-li účetní jednotka prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3, s výjimkou hmotného majetku, u něhož je možné zvýšení odpisu o 20 % nebo 15 %, nebo u něhož to zákon o daních z příjmů výslovně zakazuje.

SML600

Výrobní stroj SML600 je evidován na účtu 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Stroj byl odepisován od prosince roku 2007 z celkové pořizovací ceny 3 783 649 Kč. Majetek byl odepisován po dobu 5 let, tedy do konce minulého roku 2011.

Tab. 4.2: Odpisový plán stroje SML600

Pořadí	Rok	% ceny	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
1	2007	30	1 135 095	1 135 095	2 648 554
2	2008	28	1 059 422	2 194 517	1 589 132
3	2009	21	794 566	2 989 083	794 566
4	2010	14	529 711	3 518 794	264 855
5	2011	7	264 855	3 783 649	0

SML420

O výrobním zařízení SML420 je účtováno rovněž prostřednictvím účtu 022. Odpisován je od července roku 2008 z konečné pořizovací ceny 3 576 579 Kč. Stanovená doba odpisování činí 5 let, tudíž do konce roku 2012.

Tab. 4.3: Odpisový plán stroje SML420

Pořadí	Rok	% ceny	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
1	2008	30	1 072 974	1 072 974	2 503 605
2	2009	28	1 001 442	2 074 416	1 502 163
3	2010	21	751 082	2 825 498	751 081
4	2011	14	500 721	3 326 219	250 360

Bruska Econom - IP 275

Evidence tohoto hmotného majetku probíhá na účtu 022. Brusku Econom - IP 275 společnost odpisuje od listopadu roku 2008 z pořizovací ceny 64 695 Kč. Majetek bude odpisován stejně jako výrobní stroje po dobu 5 let, tedy do konce roku 2012.

Tab. 4.4: Odpisový plán brusky Econom - IP 275

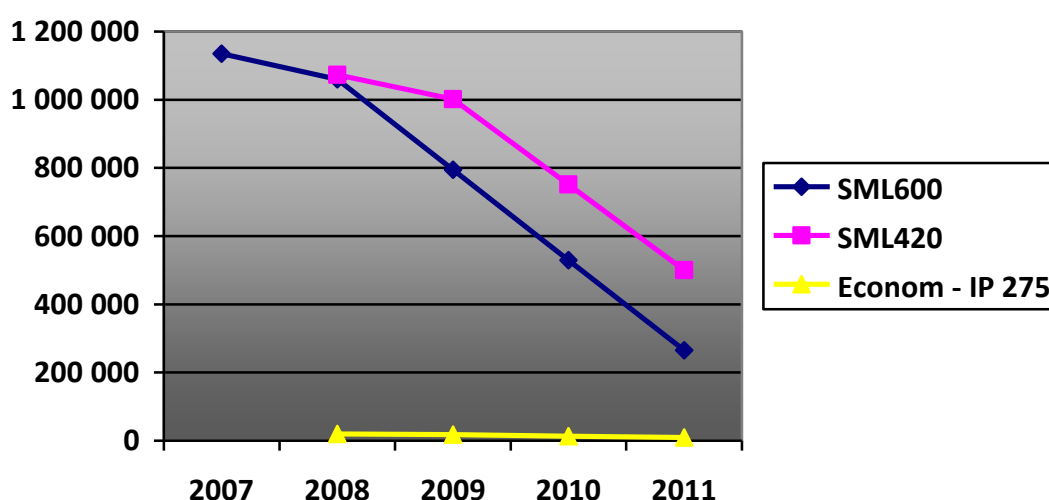
Pořadí	Rok	% ceny	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
1	2008	30	19 409	19 409	45 286
2	2009	28	18 115	37 524	27 171
3	2010	21	13 586	51 110	13 585
4	2011	14	9 057	60 167	4 528

Následující tabulka podává přehled o souhrnu pořizovacích cen, odpisů, opravek a zůstatkových cen dlouhodobého hmotného majetku společnosti za rok 2011.

Tab. 4.5: Souhrn DHM společnosti za rok 2011

Skupina majetku	Pořizovací cena	Odpisy	Oprávk	Zůstatková cena
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	7 424 923	774 633	7 170 035	254 888

Graf 4.2 : Průběh odpisování DHM společnosti



Graf 4.2 zobrazuje průběh zrychleného odpisování hmotného majetku společnosti. Z grafu je patrná nejvyšší hodnota odpisu v prvním roce, jež je dána nejen zrychleným způsobem odpisování, ale také zvýšením odpisu o 10 % vstupní ceny v prvním roce odpisování, a velmi prudký pokles zrychlených odpisů v následujících letech odpisování, především u majetku vyšší hodnoty. I když se hodnoty odpisů brusky Econom - IP 275 mohou zdát, že jsou v téměř konstantní výši a jeví se jako rovnoměrný způsob odpisování, nepatrný pokles výše odpisů je dán měřítkem grafu a nižší pořizovací cenou dlouhodobého majetku. Stejně jako výrobní stroje je i bruska Econom - IP 275 daňově odpisována zrychleně. Graf vychází z informací tabulek 4.2, 4.3 a 4.4.

Myslím si, že metoda zrychleného daňového odpisování strojů je určitě vhodná, jelikož účetní jednotka zahrne v prvních letech odpisování do nákladů vyšší hodnotu odpisů, než při uplatnění odpisů rovnoměrných. Dalším důvodem je rychlé opotřebovávání výrobních zařízení, neustálá inovace a nové technologické pokroky.

Společnosti Beta, s. r. o., bych doporučila každoroční propočet účetních odpisů, prostřednictvím kterého by měla pravidelný přehled o skutečném opotřebení hmotného majetku. Při výpočtu účetních odpisů se domnívám, že by bylo nejvhodnější využít výkonovou metodu odpisování, která je nejčastěji využívanou formou odpisování výrobních zařízení a strojů.

4.2.3. Dlouhodobý finanční majetek společnosti

Společnost Beta, s. r. o., nevlastní žádné cenné papíry, majetkové účasti, ani jiný dlouhodobý finanční majetek. Vlastní finanční majetek pouze krátkodobý, a to ceniny v podobě stravenek, peníze v hotovosti a na bankovních účtech.

4.2.4. Drobný dlouhodobý majetek společnosti

Drobný dlouhodobý hmotný majetek v ceně do 4 000 Kč je zaúčtován na nákladový účet 501.200 - Zaznamenáníhodná spotřeba a je při zařazení do užívání odepsán do plné výše vstupní ceny.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek od 4 000 Kč do 40 000 Kč je účtován na účet 501.228 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek a je při zařazení do používání také odepsán do 100 % vstupní ceny.

V případě pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku v ocenění do 60 000 Kč je účtováno na účet 518.013 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek. Po následném zařazení majetku do užívání je odepsán do plné výše vstupní ceny.

Společnost Beta, s. r. o., nyní vlastní drobný hmotný majetek v pořizovací ceně 379 000 Kč. Drobný nehmotný majetek v současné době v evidenci nemá. V minulosti však drobný nehmotný majetek evidovala, a to software, licence a ochrannou známku v pořizovací ceně nižší než 60 000 Kč. Majetek je jednotlivě evidován v podrozvahové evidenci.

Mezi nejčastější druhy drobného dlouhodobého majetku firmy patří zejména vybavení kanceláří, tzn. kancelářské stoly, židle, skříně a ostatní kancelářský nábytek, různé druhy nářadí a nástrojů, jako jsou vrtačky, měřidla, vysokozdvíhový vozík a příslušenství k vozům, především navigace a nosiče.

Drobný dlouhodobý majetek je označován štítky se specifickým evidenčním číslem, ke značení je využíván přístroj Dymo.

4.3. Pronájem dlouhodobého majetku

Přestože je společnost Beta, s. r. o., prosperující a významnou společností na českém trhu, nevlastní velké množství dlouhodobého majetku. Důvodem je především skutečnost, že má firma převážnou část dlouhodobého majetku k dispozici prostřednictvím pronájmu. Jedná se o jednu z forem pořízení majetku, při níž nabytí aktiva bez nutnosti úhrady stanovené pořizovací ceny, je pro firmu velkou výhodou. Nemusí najednou vynaložit velké množství peněžních prostředků a splátky finančního leasingu jsou pro ni daňově uznatelným nákladem.

Prostřednictvím finančního leasingu má účetní jednotka k dispozici 3 osobní automobily. V předchozích letech, v roce 2010, společnost ukončila jednu smlouvu o finančním pronájmu. Předmětem ukončeného leasingu byl rovněž osobní automobil, který byl ihned prodán a dále neevidován v majetku firmy.

Ostatní majetek má firma najatý formou operativního leasingu. Jedná se o veškerou výpočetní techniku, která zahrnuje počítače, notebooky, tiskárny, kopírku, skartovací stroj, skener a server. Majetek najatý formou operativního leasingu představuje také 10 osobních automobilů. Operativním leasingem se rozumí forma pronájmu, při které je nájemci na základě nájemní smlouvy poskytnut majetek k užívání a po uplynutí nájemního vztahu dochází k vrácení majetku zpět pronajímateli. Pronajímatel často poskytuje služby spojené s pronajatým dlouhodobým majetkem, jako jsou opravy, údržba a pojištění majetku. Cena nájemného však bývá podstatně vyšší než v případě finančního leasingu. Nájemné je pro firmu daňově uznatelným nákladem, snižuje tedy její výsledek hospodaření a následnou daňovou povinnost.

Všechny budovy, které společnost využívá ke své ekonomické činnosti, využívá rovněž prostřednictvím nájmu.

Je-li pro společnost Beta, s. r. o., finančně výhodnější a efektivnější pronájem dlouhodobého majetku, nebo jeho přímý nákup, by mohlo být předmětem nového tématu bakalářské práce.

4.4. Doplnující informace k dlouhodobému majetku společnosti

Společnost netvoří ani opravné položky k dlouhodobému majetku, ani budoucí rezervy. V účetní jednotce nedošlo od jejího založení k žádným změnám v oblastech oceňování, odpisování a postupů účtování.

Vzhledem ke každoročnímu kladnému výsledku hospodaření a možnosti uplatnění odpočitatelných položek, firma nikdy nevyužila možnosti přerušení daňových odpisů.

Jediným problémem, se kterým se společnost Beta, s. r. o., setkala, byla změna doby odpisování dle zákona o daních z příjmů. Jednalo se o 2. odpisovou skupinu, v níž byly zařazeny všechny výrobní stroje. V roce 2004 byla minimální doba odpisování majetku zatříděného do této odpisové skupiny stanovená na 6 let, v roce 2005 však došlo ke změně doby odpisování na 5 let. Účetní jednotka v roce 2004 odpisovala hmotný majetek pomocí metody zrychleného odpisování se zvýšením odpisu o 10 % vstupní ceny za použití koeficientu 6. Koeficient v dalších letech, tedy i v roce 2005, měl mít hodnotu 7, avšak kvůli změně doby odpisování byla, a v současnosti i nadále je, jeho nová hodnota 6.

4.5. Zhodnocení

Rozhodnutí účetní jednotky o rovnosti účetních a daňových odpisů dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku není podle mého názoru zcela správné. Společnost se připravuje o možnost porovnání skutečného opotřebení majetku s výší daňového odpisu. Navíc dochází ke zkreslování věrného zobrazení skutečnosti a skutečné výše výsledku hospodaření firmy, a to z důvodu, že rozdíl mezi hodnotou účetních a daňových odpisů představuje připočitatelnou, popřípadě naopak odpočitatelnou položku.

Společnost Beta, s. r. o., nabyla právo užívání k ochranným známkám na dobu určitou, proto se její roční daňový odpis stanovil jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Software bude daňově odepisován rovnoměrným způsobem, což je podle zákona o daních z příjmů správně zvoleno. Ochrannou známku a software využívá firma řadu let, po kterou nemá v plánu majetek obměňovat, proto by byla rovnoměrná metoda odpisování vhodná i při výpočtu účetních odpisů.

Uplatnění zrychlené metody daňového odpisování hmotného majetku považuji za vhodně zvolenou. Účetní jednotka má možnost v prvních letech odpisování zahrnout do nákladů vyšší hodnotu odpisů, než v případě odpisů rovnoměrných. Jelikož jsou všechny výrobní zařízení zatříděné do 2. odpisové skupiny, společnost využila možnost zvýšení odpisu o 10 % vstupní ceny v prvním roce odpisování. Při výpočtu účetních odpisů výrobních zařízení by se přímo nabízela výkonová metoda účetních odpisů, která by byla pro tento druh majetku zcela vyhovující.

Vzhledem k okolnostem, že účetní jednotka každoročně dosahuje vysokého zisku a eviduje poměrně malé množství dlouhodobého majetku, uplatnění rovnoměrného způsobu daňového odpisování hmotného majetku by nemělo příliš výrazný dopad na výši daňové povinnosti. Ovšem v případě, že by se společnost Beta, s. r. o., rozhodla méně využívat finančního a operativního leasingu, a tedy vlastnila více druhů dlouhodobého majetku,

propočet a porovnání výše daňové povinnosti při uplatnění rovnoměrných či zrychlených odpisů by byl velmi užitečný.

5. Závěr

Dlouhodobý majetek představuje aktiva, která jsou využívána dlouhodobě a přináší účetním jednotkám určitý ekonomický prospěch. Bakalářská práce na téma „Problematika dlouhodobého majetku“ se zaměřuje právě na dlouhodobá aktiva, bez kterých by většina účetních jednotek nemohla uskutečňovat svou ekonomickou činnost.

Bakalářská práce obsahuje část teoretickou a část praktickou. Informace získané v teoretické části, ve druhé a třetí kapitole, jsou následně uplatněny v praxi, ve vybrané výrobní společnosti.

Ve druhé kapitole je představena obecná charakteristika dlouhodobého majetku. Zahrnuje nejen členění dlouhodobého majetku na majetek nehmotný, hmotný a finanční, ale také rozlišuje jednotlivé druhy dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska. Správné zařazení majetku do jednotlivých skupin dlouhodobého majetku je velmi důležité nejen pro správné zaúčtování, ale také pro následné odepisování aktiv. Druhá kapitola dále řeší například způsoby pořízení, oceňování majetku ke dni uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni, způsoby vyřazení majetku a s ním související daňové hledisko.

Třetí část bakalářské práce vymezuje účetní a daňové odpisování dlouhodobého majetku. Charakterizuje konkrétní metody účetních a daňových odpisů, včetně jejich způsobu výpočtu. Zatímco účetní odpisy dlouhodobého majetku vyjadřují skutečné opotřebení aktiva, daňové odpisy představují daňově uznatelnou výši odpisů. Každá účetní jednotka může, zvoleným způsobem odpisování, výrazně ovlivnit výši daňové povinnosti na konci účetního období. Třetí kapitola dále zahrnuje vznik rozdílné hodnoty účetních a daňových odpisů na konci roku, možnost přerušení daňových odpisů a specifické odpisování hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření.

Praktická část bakalářské práce řeší problematiku dlouhodobého majetku ve společnosti Beta, s. r. o. Jedná se o českou výrobní firmu, jejímž předmětem činnosti je výroba a vývoj těsnících systémů. Čtvrtá kapitola je založena na údajích a informacích vycházejících z přílohy k účetní závěrce, z inventárních karet dlouhodobého majetku a konzultací poskytnutých hlavní účetní firmy. V příloze k účetní závěrce účetní jednotka podrobně popisuje druhy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, které eviduje a odepisuje, způsob oceňování, pořizování i metody odpisování. Veškeré zmíněné oblasti dlouhodobého majetku jsou v praktické části bakalářské práce obsaženy. Jelikož společnost Beta, s. r. o. obstarává většinu majetku prostřednictvím finančního a operativního leasingu, příloha k účetní závěrce rovněž zahrnuje způsoby financování majetku a průběh uzavřeného

leasingu. Ve čtvrté kapitole je věnována velká pozornost také způsobům odpisování stálých aktiv, výpočtu jednotlivých odpisů a zobrazení průběhu odpisování v grafickém zobrazení. V závěru praktické části následuje zhodnocení aktuální situace firmy v oblasti dlouhodobého majetku.

Seznam použité literatury

Knihy

1. BLECHOVÁ, Beata a Jana JANOUŠKOVÁ. *Podvojný účetnictví v příkladech 2011*. 11. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 200 s. ISBN 978-80-247-3806-2.
2. GLAUTIER Michael, and Brian UNDERDOWN. *Accounting Theory and Practice*. 7. vyd. Edinburgh: FT Prentice Hall, 2001. 716 s. ISBN 978-0-273-65161-1.
3. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7263-650-1.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 670 s. ISBN 978-80-7357-618-9.
5. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: Ediční středisko VŠB-TU Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
6. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní souvztažnosti 2010-2011*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.
7. KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19. vyd. Praha: POLYGON, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5.
8. PELC, Vladimír. *Daňové odpisy*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011. 224 s. ISBN 978-80-7400-387-5.
9. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 303 s. ISBN 978-80-7263-660-0.
10. RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 1031 s. ISBN 978-80-7263-633-4.
11. STROUHAL, Jiří a kol. *Účetnictví 2011*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 798 s. ISBN 978-80-251-3389-7.
12. TPA HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojný účetnictví 2011*. 18. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 224 s. ISBN 978-80-247-3807-9.
13. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Právní předpisy

14. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
15. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Seznam zkratek

CO ₂	oxid uhličitý
č.	číslo
D	dal
DDB	Metoda zvětšujícího se základu
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
Kč	koruna česká
m	metr
m ²	metr čtvereční
MD	má dáti
Sb.	sbírka
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
SYD	Metoda sumace čísel
Tab.	tabulka

Seznam tabulek

- Tab. 2.1: Účtování pořízení DNM a DHM
- Tab. 2.2: Účtování pořízení DFM koupí
- Tab. 2.3: Účtování inventarizačních rozdílů
- Tab. 2.4: Účtování o opravných položkách
- Tab. 2.5: Účtování vyřazení DNM a DHM
- Tab. 3.1: Účtování odpisů dlouhodobého majetku
- Tab. 3.2: Přehled odpisování DNM
- Tab. 3.3: Minimální doba odpisování majetku
- Tab. 3.4: Vývoj odpisových skupin
- Tab. 4.1: Odpisový plán ochranné známky (2x)
- Tab. 4.2: Odpisový plán stroje SML600
- Tab. 4.3: Odpisový plán stroje SML420
- Tab. 4.4: Odpisový plán brusky Econom - IP 275
- Tab. 4.5: Souhrn DHM společnosti za rok 2011

Seznam grafů

- Graf 4.1: Průběh odpisování ochranné známky
- Graf 4.2: Průběh odpisování DHM společnosti

Seznam vzorců

- 3.1 Rovnoměrný účetní odpis
- 3.2 Výpočet %_{DDB}
- 3.3 Zrychlený účetní odpis (metoda DDB)
- 3.4 Zrychlený účetní odpis (metoda SYD)
- 3.5 Výpočet $\sum n_i$
- 3.6 Zpomalený účetní odpis
- 3.7 Jednotkový odpis
- 3.8 Výkonový účetní odpis

- 3.9 Účetní odpis se zohledněním zbytkové hodnoty
- 3.10 Rovnoměrný daňový odpis
- 3.11 Rovnoměrný daňový odpis při provedení technického zhodnocení
- 3.12 Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování
- 3.13 Zrychlený daňový odpis v dalších letech odpisování
- 3.14 Zrychlený daňový odpis při provedení technického zhodnocení
- 3.15 Zrychlený daňový odpis při provedení technického zhodnocení v dalších letech odpisování

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 - školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2012

.....


Jana Havranová